

Des atteintes directes et indirectes à la saisine héréditaire par le droit fiscal

THÈSE POUR LE DOCTORAT

*Soutenue devant la Faculté de Droit de Bordeaux
le lundi 10 juillet 1939, à 17 h. 30*

PAR

JEAN LAPORTE

POITIERS
IMPRIMERIE MODERNE, RENAULT & C^{ie}
15, RUE ARTHUR-RANC, 15

—
1939



Digitized by the Internet Archive
in 2026

**Des atteintes directes et indirectes
à la saisine héréditaire par le droit fiscal**

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE BORDEAUX

M. FERRON, *, ☉ I., *Doyen honoraire.*

PROFESSEURS HONORAIRES

- MM. LESCURE, *, ☉ I., ☿ ; DE BOECK, *, ☉ I. ;
NOAILLES, *, ☉ I. ; BENZACAR, *, ☉ I. ; MARGAT, ☉ I.
MM. FERRADOU, *, ☉ I., *Doyen*, professeur d'*Histoire du droit*, chargé d'un cours de *Pandectes* (Diplôme d'études supérieures).
BONECASE, *, ☉ I., professeur de *Droit civil*, chargé d'un cours de *Droit maritime* (3^e année) et d'un cours de *Droit civil approfondi* (Doct^r).
PALMADE, *, ☉ A., ☿, professeur de *Droit commercial*.
VIZIOZ, ☉ I., professeur de *Procédure civile*, chargé d'un cours de *Droit civil comparé* (Diplôme d'études supérieures) et d'un cours de *Procédure civile et voies d'exécution* (Capacité).
BONNARD, *, ☉ I., ☿, *Assesseur du Doyen*, professeur de *Droit administratif*, chargé d'un cours de *Droit constitutionnel comparé* (Diplôme d'études supérieures).
POPLAWSKI, *, ☉ I., professeur de *Droit criminel*, chargé d'un cours de *Législation industrielle* et d'un cours de *Droit criminel* (Capacité).
BOYÉ, *, ☉ I., ☿, professeur de *Droit romain*.
MOUNIER, ☉ I., professeur de *Économie politique*, chargé d'un cours de *Histoire des doctrines économiques* (Diplôme d'études supérieures).
BIBIÉ, *, ☿, professeur de *Droit international public*.
RÉGLADE, ☉ I., professeur de *Droit constitutionnel et administratif*, chargé d'un cours de *Droit international privé* (Licence).
GARRIGOU-LAGRANGE, ☉ A., professeur de *Économie politique et Science financière*, chargé d'un cours de *Législation coloniale* (3^e année).
HUBRECHT, ☉ I., professeur de *Histoire du droit* (Doctorat), chargé d'un cours de *Droit romain* (Licence, 2^e année).
LABORDE-LACOSTE, *, ☉ I., professeur de *Droit civil*, chargé d'un cours de *Droit civil* (Capacité) et d'un cours de *Enregistrement*.
BRETHER DE LA GRESSAYE, ☉ I., professeur de *Droit civil*, chargé d'un cours de *Droit civil* (Capacité).
DE LAUBADÈRE, agrégé, chargé des cours de *Droit international public* (Licence et doctorat) et d'un cours de *Droit public* (Capacité).
VIGREUX, agrégé, chargé d'un cours de *Économie politique* (2^e année de licence).
BERNARD, chargé de cours (*Droit romain*).
BERTRAND, chargé de cours (*Droit privé*).
-

- M. ARTIGUELONG, ☉ A., *Secrétaire.*
M^{me} COSTES, ☉ I., *Secrétaire adjointe.*
M^{me} SOUBIE, ☉ A., *Bibliothécaire.*
-

COMMISSION DE LA THÈSE

Président de la thèse : M. LABORDE-LACOSTE, Professeur.

Suffragants { MM. RÉGLADE, Professeur.
BERTRAND, Chargé de cours.

Des atteintes directes et indirectes à la saisine héréditaire par le droit fiscal

THÈSE POUR LE DOCTORAT

*Soutenue devant la Faculté de Droit de Bordeaux
le lundi 10 juillet 1939, à 17 h. 30*

PAR

JEAN LAPORTE

POITIERS

IMPRIMERIE MODERNE, RENAULT & C^{ie}
15, RUE ARTHUR-RANC, 15

—
1939

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les Thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.



ABRÉVIATIONS ET RENVOIS

C. Civ.	Code civil.
C. Com.	Code de Commerce.
C. proc. civ.	Code de procédure civile.
C. E.	Code de l'Enregistrement.
C. T.	Code du timbre.
C. Val. Mob.	Code des valeurs mobilières.
Cass. Civ.	Arrêt de la Cour de Cassation (Chambre Civile).
Cass. Req.	Arrêt de la Cour de Cassation (Chambre des Requêtes).
D. P.	Dalloz, Recueil périodique et critique de juris- prudence.
D. H.	Dalloz, Recueil hebdomadaire de jurisprudence.
Rép. prat.	Répertoire pratique de législation, de doctrine et de jurisprudence (Dalloz).
D. M. F.	Décision du Ministre des Finances.
D. E.	Dictionnaire des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques, par les rédacteurs du Journal de l'Enregistrement.
Instr.	Instruction de l'Administration de l'Enregistre- ment.
J. E.	Journal de l'Enregistrement.
J. N.	Journal du Notariat.
J. O.	Journal Officiel.
R. E.	Revue de l'Enregistrement.
Sol.	Solution de l'Administration de l'Enregistre- ment.
T. A.	Traité alphabétique des droits d'enregistrement, par Maguéro, Tassain et Molas, 3 ^e éd., 1930.

INTRODUCTION

1. — La saisine héréditaire est une institution en vertu de laquelle les héritiers ont le droit, dès l'instant du décès et sans formalité, de se mettre en possession des biens héréditaires et d'exercer les droits et actions du défunt.

La loi confère ainsi aux héritiers saisis (1) l'autorisation de se comporter *de plano* en possesseurs de l'hérédité, tandis qu'elle impose aux successibles qui n'ont pas la saisine l'obligation de demander l'envoi en possession, soit aux héritiers eux-mêmes, soit à l'autorité publique.

2. — L'origine de cette institution a donné lieu à de multiples recherches et à des solutions diverses. Certains auteurs ont cru découvrir la notion de saisine héréditaire dans le Droit Grec (2). D'autres l'ont fait dériver du Droit romain, en la rattachant, soit à la *bonorum possessio*, qui permettait effectivement à certains héritiers d'appréhender les biens de la succession, sans demander l'envoi en possession (3), soit à la règle de la jonction des possessions du défunt et de ses successibles, soit enfin à la distinction opérée entre les « héritiers siens et nécessaires (4) » et les « héritiers volontaires (5) ».

(1) La saisine appartient aux catégories de successibles suivantes :

1° Aux héritiers légitimes et naturels (C. civ. art. 724) ;

2° Aux successeurs anomaux, quant aux biens soumis au droit de retour légal ;

3° Aux légataires universels, lorsqu'il n'y a pas d'héritiers à réserve (art. 1006). Dans ce cas, en effet, le légataire universel est *loco heredis* ;

4° A ceux qui bénéficient d'une institution contractuelle (art. 1082, 1093) ayant pour objet l'universalité des biens de l'instituant. Il faut, en effet, traiter ces institués comme des légataires universels et leur appliquer l'article 1006.

5° Enfin, à certains exécuteurs testamentaires (art. 1026), mais la saisine de ces derniers n'a que le nom de commun avec la saisine des héritiers. C'est simplement un pouvoir d'administration plus étendu, qu'il dépend du testateur de conférer ou de ne pas conférer à son exécuteur testamentaire.

Tous les autres successibles doivent demander l'envoi en possession.

(2) V. CAILLEMER, *Le droit de succession légitime à Athènes*, p. 147 et suiv.

(3) V. PLANIOL, *Revue critique*, 1885, p. 357 et suiv. ; *Droit civil*, t. III, 11^e éd., p. 457.

(4) V. sur la question de l'absence d'héritiers nécessaires dans notre droit actuel, la chronique du Président Pilon, dans *D. H.*, 1934, p. 33.

(5) V. DUBOIS, *Nouvelle Revue historique*, 1880, p. 101 et suiv. et 427 et suiv. ; V. également sur ces points : VACQUIER, *La saisine héréditaire et les lois fiscales modernes*, thèse, Paris, 1927, p. 17 et suiv.

On a, d'autre part, affirmé que la saisine trouvait son origine dans le régime de copropriété familiale sous lequel vivaient les anciens Germains (6).

Cependant, pour plusieurs auteurs modernes, la saisine serait une création originale de notre Ancien Droit, ne remontant pas plus haut que le XIII^e siècle. On en trouverait la première trace dans un arrêt du Parlement de Paris de 1259 (Olim, I, p. 45 n° 16). Plus tard, les « Etablissements de Saint-Louis » (livre II, titre 40) l'auraient considérée comme une institution orléanaise (7). Puis, elle aurait pénétré dans le texte des coutumes rédigées, avec des modalités diverses (8).

Quoi qu'il en soit des origines anciennes de la saisine, il ne semble pas douteux que cette institution a été empruntée par le Code civil à notre Droit coutumier, notamment à l'article 318 de la coutume de Paris : « Le mort saisit le vif, son hoir le plus proche et habile à lui succéder. »

Il paraît, en outre, avéré que cette règle fut invoquée pour lutter contre les prétentions fiscales des seigneurs, ainsi que l'atteste de Laurière (Instit. coutum. de Loysel, 2^e éd., livre II, titre V, rég. I) (9). Sans préjuger de l'origine, — féodale ou non, — de la maxime, il apparaît donc qu'on s'est servi de la règle de droit civil qu'elle traduit pour combattre la fiscalité seigneuriale.

3. — Si l'on est loin d'être d'accord sur l'origine, la nature et même sur certains effets de la saisine (10), tous les auteurs reconnaissent cependant que son principal effet est la faculté d'appréhension des biens successoraux attribuée de plein droit

(6) V. PERCEROU, *La liquidation du passif héréditaire en Droit français*, Revue trim. de droit civil, 1905, p. 549. Aubry et Rau, 5^e éd. par Bartin, t. IX, p. 534.

(7) « Et li usage d'Orléanois si est que le morz saisist le vif ».

(8) V. en ce sens, A. COLIN, CAPITANT ET JULLIOT DE LA MORANDIÈRE, *Cours élémentaire de Droit civil français*, 8^e éd., t. III, 1936, 1^{er} 625 et suiv.

(9) « Anciennement, dit cet auteur, lorsque les saisines et désaisines, le vest et « le dévest étaient pratiqués à la rigueur dans plusieurs de nos coutumes, toute « personne qui mourait était censée de se désaisir de ces biens entre les mains de « son seigneur. En sorte que les héritiers étaient obligés de reprendre les biens du « seigneur en lui faisant foi et hommage et lui payant le relief si c'étaient des fiefs, « ou en lui payant les droits de saisine, si c'étaient des héritages en roture. Mais, « comme ce droit était odieux, on introduisit que toute personne décédée serait « réputée avoir remis, en mourant, la possession de ses biens à son plus proche « parent, habile à lui succéder. Et de là est venue notre règle « le mort saisit le vif ».

(10) V. sur ce point, PLANIOL et RIPERT, *Traité pratique de Droit civil français*, tome IV, 1928, n° 195; COLIN, CAPITANT ET JULLIOT DE LA MORANDIÈRE, *op. cit.*, n° 625, qui distinguent les « effets certains » et les « effets contestés » de la saisine.

à l'héritier saisi. Celui-ci est fondé à se mettre en possession des biens du défunt, mobiliers et immobiliers, sans avoir à remplir aucune formalité. Il peut donc, en principe, se mettre immédiatement à la tête de l'administration de la succession et percevoir les fruits et revenus des biens qui la composent (11). Il a même qualité pour appréhender des biens héréditaires qui ne lui appartiennent pas ; il en est ainsi des valeurs revenant à des ayants-droit, — légataires particuliers ou successeurs irréguliers, — tenus de demander l'envoi en possession.

4. — Le danger qu'une telle possibilité constitue au point de vue fiscal pour l'assiette, — et même la perception, — des droits de mutation par décès, apparaît aussitôt. Ces droits, en effet, frappent l'ensemble des valeurs transmises par suite du décès (Cf. C. E. art. IV). Le problème qui se pose à l'Administration de l'Enregistrement, chargée de liquider l'impôt, est donc de déterminer la consistance exacte des biens de toute nature composant le patrimoine du défunt, à l'instant de son décès.

Or, si les immeubles et les meubles ayant une assiette fixe (fonds de commerce, navires, etc...) peuvent être aisément identifiés, il n'en est pas de même des autres biens de l'hérédité, notamment des meubles corporels et surtout des meubles incorporels. Par le libre jeu de la saisine, les héritiers ont la faculté de s'emparer matériellement de ces biens et de les faire disparaître quelques instants après la mort de leur auteur ; par suite, le fisc se trouvera dans l'impossibilité de contrôler, sur ce point, la sincérité de la déclaration de succession que les héritiers seront tenus de souscrire. Il faut cependant préciser que cette appréhension matérielle et immédiate ne pourra avoir lieu, le cas échéant, que pour les effets successoraux se trouvant, au moment du décès, en la possession du défunt. Pour les biens héréditaires détenus par des tiers, il s'écoulera nécessairement un certain temps entre le moment du décès et celui où l'héritier en réclamera la remise ; en outre, l'héritier devra justifier de sa qualité pour que le dépositaire ou détenteur se libère vala-

(11) Toutefois, l'apposition des scellés, qui est obligatoire dans certains cas, on peut-être requise par des nombreux ayants-droit, restreint, lorsqu'elle est effectuée, le droit de l'héritier de se mettre en possession (Cf. Planiol Ripert, *op. cit.*, n° 195 ; et, pour l'énumération détaillée des cas où l'apposition des scellés est prescrite ou peut être requise, Colin, Capitant et Julliot de la Morandière, *op. cit.*, n° 628).

blement entre ses mains (Cf. C. Civ., art. 1939). En quelque sorte, le danger pour le fisc est moins immédiat, à l'égard des valeurs dues ou détenues par des tiers, que pour celles qui se trouvaient, au décès, en la possession du *de cujus*.

5. — Pour lutter contre les fraudes fiscales rendues possibles par le libre fonctionnement de la saisine, un certain nombre de solutions se présentent au législateur.

Le problème le plus complexe consiste évidemment à vouloir contrôler les biens mobiliers en la possession du défunt lors du décès et susceptibles, à ce titre, d'être immédiatement distraits par les héritiers.

On peut envisager, tout d'abord, comme moyen en apparence radical, la suppression de la saisine. Celle-ci peut être supprimée pour tous les héritiers, ou n'être plus reconnue qu'à un nombre très restreint d'entre eux ; elle peut également être complètement supprimée pour une certaine catégorie de biens, quelle que soit la qualité des successibles.

Si on ne veut pas mettre en cause l'existence de l'institution elle-même, mais seulement pallier à quelques-uns de ses effets, on peut subordonner l'exercice de la saisine à des conditions déterminées. L'héritier sera tenu, par exemple, de justifier du paiement préalable des droits de mutation par décès, soit pour accomplir des actes de disposition ou d'administration à l'égard des biens héréditaires, soit pour exercer une action quelconque devant une juridiction civile ou administrative, à l'occasion de ces mêmes biens.

Si l'on estime qu'il convient de n'apporter aucune atteinte, même indirecte, au fonctionnement normal de la saisine, les solutions deviennent plus difficiles et, théoriquement, moins satisfaisantes.

Une première solution consiste à reconnaître à l'Etat un droit réservataire, de manière à lui permettre de se faire représenter dès l'ouverture de la succession dans les opérations de liquidation et de partage et, par suite, de pouvoir provoquer, sans délai, l'apposition des scellés et l'établissement d'un inventaire.

On peut concevoir, en second lieu, que le législateur édicte des *présomptions*, d'après lesquelles les héritiers seront considérés, sauf preuve contraire leur incombant, comme propriétaires de valeurs successorales dont le défunt avait été lui-même re-

connu propriétaire avant son décès (11 *bis*). Ce système est déjà caractéristique d'une certaine impuissance du contrôle à atteindre les biens qui tombent sous le coup de la présomption.

Un troisième remède possible consiste à décider que, dans toutes les successions, la valeur des meubles meublants ou incorporels, ou le montant du numéraire, ne devra pas être inférieure à une certaine fraction, déterminée *forfaitairement*, de la valeur des autres biens de la succession. Ce système, plus empirique que le précédent, traduit généralement une impuissance à peu près totale d'assurer la surveillance des valeurs visées.

6. — En ce qui concerne les biens appartenant au défunt et détenus par des tiers, le problème du contrôle se trouve simplifié, au moins au point de vue technique.

On peut, en effet, si l'on consent à apporter certaines restrictions à la saisine des héritiers, imposer aux tiers l'obligation de ne se libérer entre les mains de ces derniers que s'ils justifient, non seulement de leur qualité d'héritier, mais encore du paiement des droits de mutation par décès sur les biens dont ils réclament la remise.

Il est possible, d'autre part, sans attenter au libre exercice de la saisine, d'imposer seulement aux tiers détenteurs l'obligation de porter à la connaissance du fisc le paiement ou la remise qu'ils ont effectué ou qu'ils sont tenus d'effectuer entre les mains de l'héritier.

7. — Le législateur français, contraint de lutter contre une fraude fiscale sans cesse accentuée, a été amené à adopter progressivement la plupart des solutions qui précèdent, en partant des mesures les moins rigoureuses pour arriver jusqu'à la suppression totale de la saisine dans certains cas.

Il s'est refusé cependant, — au moins jusqu'à l'époque actuelle, — à faire de l'Etat un héritier réservataire. Les nombreuses critiques, d'ordre juridique, politique ou même moral (12) suscitées par une proposition de loi tendant à cet objet (13),

(11 *bis*) V. au sujet des présomptions légales spéciales aux droits d'enregistrement : E. PILON, *Principe et technique des droits d'enregistrement*, 1929, n° 654 et suiv. et 1256 et suiv. ; LABORDE-LACOSTE, *Précis élémentaire d'enregistrement*, 1935, n° 643 et suiv.

(12) Proposition de M. Palmade, déposée à la Chambre le 15 janvier 1926, et discutée à la séance du 8 février 1926 (Doc. parl. Chambre, débats, p. 602-803).

(13) V. pour une critique complète, à ces divers points de vue, de la proposition

ont eu pour effet d'écarter, pour de longues années, semble-t-il, la conception de l'Etat héritier comme moyen de lutte contre la fraude fiscale.

Parmi les mesures de contrôle édictées, nous ne retiendrons que celles qui portent, d'une manière plus ou moins grave, des atteintes à l'institution de la saisine. Ces mesures, qui aboutissent à modifier les règles du droit civil pour des motifs purement fiscaux, sont, en effet, assez remarquables. Elles peuvent même être considérées comme caractéristiques d'une tendance nettement affirmée du droit fiscal moderne (14). A ce titre, elles méritent un examen particulier.

Il convient néanmoins de signaler, quant aux autres mesures, que le législateur français a recouru au système du forfait pour les meubles meublants (15).

En outre, il a utilisé à maintes reprises le système des présomptions, et, tout récemment en ce qui concerne les valeurs mobilières dont le défunt a perçu les revenus moins d'un an avant son décès, ou à raison desquelles il a effectué des opérations quelconques dans le même délai (16).

de loi de M. Palmade, BIROT, *Des atteintes portées à la saisine héréditaire par les lois fiscales*, thèse, Montpellier, 1928, p. 131 et suiv.

(14) V. sur ce point, l'étude de M. E. TASSIN, *La déformation du droit civil par la loi fiscale*, R. E., 8134.

(15) L'article 20 de la loi du 30 juin 1923 décide, à cet égard, qu'à défaut de bases légales d'évaluation, — résultant de la vente publique, du contrat d'assurance ou de l'inventaire, — la valeur imposable des meubles meublants ne pourra pas être inférieure à 5 % de l'ensemble des autres valeurs mobilières et immobilières de la succession, sauf preuve contraire.

La loi italienne adopte le même forfait, pour les meubles meublants, mais décide, en outre, que les bijoux et le numéraire seront censés représenter, dans chaque succession, une valeur correspondant à 2 % de la valeur totale brute des autres biens de la succession (loi fiscale sur les successions approuvée par le décret royal du 30 nov. 1923, n° 3270, article 31. — V. *Bulletin de Statistique et Législation comparée Enregistrement*, 1927, p. 377).

(16) Loi du 31 décembre 1936, art. 46 (C. E., art. 67). D'après ce texte « Sont présumés, jusqu'à preuve contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus ou à raison desquels il a effectué des opérations quelconques moins d'un an avant son décès ».

Précédemment, l'ancien article 67 C. E. (L. 18 avril 1918, art. 17 ; L. du 13 juillet 1925, art. 46) disposait : « Sont présumés, jusqu'à preuve contraire, faire partie de la succession, pour la liquidation et le paiement des droits de mutation par décès, les titres et valeurs dont le défunt a perçu les revenus moins d'un an avant son décès et dont les héritiers, donataires ou légataires universels ou à titre universel du défunt ont ultérieurement été reconnus en possession ».

La législation espagnole contient une disposition analogue (Loi relative aux impôts sur les droits réels et sur les transmissions de biens, texte réformé du 28 février 1927, art. 7) : « Seront considérés comme faisant partie des biens héréditaires, aux effets seulement de la liquidation et du paiement de l'impôt : A. Les biens de toute

8. — Le premier essai de contrôle fiscal, entraînant une restriction de la saisine a été réalisé par l'article 25 de la loi du 8 juillet 1852. Ce texte a subordonné, en effet, le transfert ou la mutation des titres de rentes sur l'Etat dépendant d'une succession à la justification, par l'héritier, que les droits de mutation par décès ont été préalablement acquittés.

L'extension de mode de contrôle, par une restriction généralisée de la saisine, a été tentée dans un projet voté en 1901 par la Chambre. Ce projet prévoyait la restriction de la saisine pour la totalité des titres, sommes ou valeurs dépendant de la succession. Il imposait la production d'un certificat délivré par le Receveur de l'Enregistrement, constatant l'acquittement ou la non exigibilité de l'impôt de mutation par décès, pour le transfert et la conversion des titres nominatifs des sociétés et collectivités publiques, pour le paiement des sommes dues en raison du décès par les compagnies d'assurances, et pour la remise ou le paiement des sommes déposées ou détenues chez des tiers, quelle que soit la qualité du dépositaire ou du détenteur.

Mais le projet accepté par la Chambre se heurta à l'opposition du Sénat. On lui fit le reproche de créer pour les tiers une obligation de rétention des valeurs successorales qui aboutissait pratiquement à supprimer le délai de six mois accordé aux héritiers pour le paiement des droits, et même celui de trois mois et quarante jours pour prendre parti, et à constituer pour le fisc un privilège indirect sur les capitaux, alors que le privilège conféré par la loi s'appliquait uniquement aux revenus (17).

Le texte transactionnel sur lequel les deux Assemblées se mirent d'accord est devenu l'article 15 de la loi du 25 février 1901 ; il ne porte atteinte au libre exercice de la saisine que pour le transfert ou la conversion des titres nominatifs des sociétés et collectivités, et pour le versement des émoluments dus par les compagnies d'assurances sur la vie, en conditionnant ces opérations à la production d'un certificat d'acquit des droits délivré par le Receveur de l'Enregistrement.

Les titres, sommes et valeurs déposés ou détenus, n'ont fait

« nature ayant appartenu à l'auteur de la succession jusqu'à une date antérieure
« d'un mois au plus au décès du de cujus et qui se trouvent à la date du dit décès en
« la possession des héritiers ou légataires ou de l'un d'eux ».

(17) V. sur ce point le rapport de M. Cordelet devant le Sénat. R. E. 3817.

l'objet que d'un contrôle *a posteriori*, résultat d'une déclaration adressée à l'Enregistrement, soit avant, soit après le paiement ou la remise, et imposée seulement à certains professionnels, alors que le projet initial atteignait même les simples particuliers.

Cependant, au lendemain de la loi de 1901, la fraude a rendu nécessaire l'adoption de nouvelles mesures. Les premières ont réglementé le fonctionnement de comptes spéciaux, dénommés « comptes-joints » ou « comptes indivis ou collectifs », en se bornant à édicter certaines présomptions de propriété (L. 31 mars 1903, art. 7). Mais les suivantes ont apporté de nouvelles restrictions aux effets normaux de la saisine, et se sont même directement attaquées à l'institution, qu'elles ont, soit paralysée, soit supprimée dans plusieurs cas.

La loi du 30 décembre 1903 a transformé, pour les titres ou sommes revenant à des héritiers domiciliés à l'étranger, l'obligation de déclarer le paiement ou la remise en une obligation de produire, au moment de ces opérations, le certificat d'acquit des droits délivré par le Receveur de l'Enregistrement.

Cette première atteinte à la saisine des héritiers domiciliés à l'étranger, ne concernait que les valeurs mobilières héréditaires. Elle a été complétée par une atteinte à la saisine des mêmes héritiers à l'égard des immeubles et fonds de commerce situés en France. La loi du 16 avril 1930 a décidé, en effet, que le prix d'acquisition de ces biens, lorsqu'ils dépendraient d'une succession dévolue à un ou plusieurs ayants-droit domiciliés à l'étranger, ne pourrait être versé par l'acquéreur que sur la présentation d'un certificat délivré par le Receveur de l'Enregistrement et constatant, soit l'acquiescement, soit la non exigibilité des droits de mutation par décès.

Entre temps, deux lois ont porté une atteinte directe à la saisine.

La loi du 18 avril 1918 a pratiquement paralysé l'effet de celle-ci pour tous les biens héréditaires contenus dans un coffre-fort, un pli cacheté ou une cassette fermée dont la garde est assurée par une personne ou une société se livrant habituellement à ce genre d'opérations.

D'autre part, la loi du 13 juillet 1925 a supprimé complètement la saisine, quelle que soit la qualité de l'héritier, pour

tous les biens situés à l'étranger et dépendant d'une succession ouverte en France et régie par la loi française.

Ces deux lois fondamentales ont été complétées par des dispositions ultérieures. La loi du 30 juin 1923, puis celle du 31 décembre 1936 sont venues renforcer les mesures de surveillance relatives aux coffres-forts. En outre, la même loi du 31 décembre 1936 et un décret du 12 novembre 1938 ont modifié certaines règles posées par la loi du 13 juillet 1925.

9. — Par ailleurs, en présence de difficultés analogues à celles qui s'étaient posées au législateur français, plusieurs pays étrangers, notamment l'Allemagne, l'Italie, l'Espagne et la Belgique, ont adopté des mesures de contrôle inspirées de l'œuvre de ce dernier.

Enfin, l'application de la loi nationale pose le problème de la fraude et de l'évasion fiscales, et du concours que chaque Etat peut apporter à d'autres pour essayer d'en atténuer les effets, malgré la règle de la territorialité des lois fiscales.

10. — Nous nous proposons, dans le présent ouvrage, d'étudier les atteintes portées à la saisine dans un but fiscal. Cette étude fera l'objet de deux parties.

La première sera consacrée à l'exposé du *système de contrôle organisé par le législateur français*, en distinguant les atteintes indirectes et les atteintes directes à la saisine.

En ce qui concerne les atteintes indirectes, notre étude portera successivement sur les points suivants : 1^o le contrôle des titres nominatifs ; 2^o les mesures instituées pour les valeurs héréditaires dues ou détenues par des tiers, et les sommes ou rentes dues par les compagnies d'assurances sur la vie, quand les héritiers sont domiciliés en France ; 3^o les règles spéciales prévues lorsque les ayants-droit sont domiciliés à l'étranger ; 4^o les sanctions communes aux diverses prescriptions.

Pour les atteintes directes à la saisine, nous envisagerons tout d'abord la réglementation de l'ouverture après décès des coffres-forts tenus en location, puis l'envoi en possession spécial pour les biens situés à l'étranger et dépendant d'une succession ouverte en France et régie par la loi française.

Dans la deuxième partie, nous nous efforcerons de procéder à *l'examen critique de la législation fiscale française*.

Cet examen concernera, en premier lieu, les résultats positifs obtenus, les uns d'ordre externe, — en ce sens que la loi fiscale

française a été imitée par d'autres législations, qui ont adopté des mesures voisines ou identiques, — les autres, d'ordre interne, et tirés de statistiques officielles.

Il portera, en second lieu, sur les imperfections et les lacunes du système du contrôle français, traduites par la fraude et l'évasion fiscales.

Celles-ci feront la matière d'une étude préalable, au cours de laquelle nous tenterons notamment d'évaluer leur importance. Nous indiquerons ensuite plusieurs remèdes possibles, pour proposer finalement, en essayant de les justifier, un certain nombre de solutions d'ordre interne et externe.

PREMIÈRE PARTIE

LE SYSTÈME DE CONTROLE ORGANISÉ PAR LE LÉGISLATEUR FRANÇAIS

TITRE PREMIER

LES ATTEINTES INDIRECTES A LA SAISINE LÉGALE

CHAPITRE PREMIER

LE CONTROLE DES TITRES NOMINATIFS

11. — La justification préalable du paiement des droits de mutation par décès a été imposée, pour la première fois, par l'article 25 de la loi du 8 juillet 1852, qui a rendu obligatoire la production d'un certificat, délivré par le Receveur de l'Enregistrement et constatant ce paiement, dans tous les cas où les héritiers ou ayants-droit voulaient faire procéder au transfert ou à la mutation de titres de rentes inscrits au Grand Livre de la Dette Publique et provenant de titulaires décédés ou déclarés absents.

L'article 15, § 1^{er}, de la loi du 21 février 1901 (1), en apportant certaines simplifications, quant à la forme du certificat, a étendu cette prescription aux transferts et conversions de titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics.

Ce texte a été lui-même complété par l'article 5 du décret du 30 octobre 1935, relatif au régime des titres nominatifs (2),

(1) « Le transfert ou la mutation au Grand Livre de la Dette Publique d'une inscription de rente provenant de titulaires décédés ou déclarés absents ne pourra être effectué que sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le Receveur de l'Enregistrement constatant l'acquittement du droit de mutation par décès. Il en sera de même pour les transferts ou conversions de titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics ».

(2) Cet article est ainsi conçu :

« Les deux premiers paragraphes de l'article 264 du C. E. sont remplacés par les dispositions suivantes :

« § 1^{er}. — Le transfert, la mutation, la conversion au porteur ou le remboursement des inscriptions de rentes sur l'État ou des titres nominatifs des sociétés, départements, communes et établissements publics provenant de titulaires décédés ou déclarés absents ne pourra être effectué que sur la présentation d'un certificat

qui a prévu, notamment, la production du certificat dans le cas de remboursement des titres.

Afin d'examiner la portée de ces diverses dispositions, — dont l'ensemble se trouve reproduit dans l'article 264 C. E., — il y a lieu d'étudier successivement *les titres et les opérations* qui se trouvent visés par le texte légal, puis le *certificat d'acquit des droits* (règles relatives à la compétence, à la forme, au mode de production, et diverses hypothèses dans lesquelles il doit être produit) et enfin les sanctions encourues en cas de contravention.

SECTION I

Titres et opérations visés par les prescriptions légales

§ 1. — TITRES

12. — Les titres visés expressément par l'article 264 C. E. sont « les inscriptions de *rentes sur l'Etat* » et les « *titres nominatifs* » des sociétés, départements, communes et établissements publics.

Il faut envisager aussi les *certificats nominatifs* et les *valeurs du Trésor* autres que les rentes sur l'Etat.

N° 1. — Rentes sur l'Etat

13. — Il est évident qu'il s'agit des inscriptions dont le titulaire figure nominativement au Grand Livre de la Dette Publique. Par suite, les prescriptions de l'article 264 s'appliquent non seulement aux rentes nominatives, mais encore aux rentes *mixtes* créées par le décret du 18 juin 1864 (D. P. 64-4-99), qui sont des rentes nominatives, quant au capital, et des rentes au porteur, quant aux arrérages, et dont la vente ou la mutation

« délivré sans frais par le Receveur de l'Enregistrement constatant l'acquittement « du droit de mutation par décès ».

§ 2. — « Dans le cas où le transfert, la mutation, la conversion au porteur ou le « remboursement donne lieu à la production d'un certificat de propriété délivré « conformément aux articles 12 et suiv. du décret du 25 octobre 1934 relatif au « régime des titres nominatifs, par un notaire français, il appartient au rédacteur « de ce document d'y viser, s'il y a lieu, le certificat du Receveur de l'Enregistrement « prévu au paragraphe qui précède. La responsabilité du certificateur est, dans ce « cas, substituée à celle de la société ou collectivité ».

s'opère dans les mêmes conditions que celles des rentes nominatives (Dalloz, R. P., v^o Trésor Public, n^o 473).

N^o 2. — *Titres nominatifs*

14. — Le texte vise seulement les *titres nominatifs* des sociétés départements, communes et établissements publics.

A cet égard, le décret du 26 octobre 1934 indique, dans son article 1^{er}, alinéa 2, que le « titre nominatif s'entend de celui dont la transmission ne peut s'opérer que par un transfert sur les registres de la société émettrice ».

Tous les titres répondant à cette définition, qui va d'ailleurs être précisée, tombent donc sous le coup de l'art. 264 C. E.

Celui-ci atteint, dès lors, sans aucune distinction, les titres nominatifs ordinaires, les titres essentiellement nominatifs, c'est-à-dire ceux qui ne peuvent, d'après la loi ou les statuts de l'établissement émetteur, exister que sous la forme nominative, et les titres dont les nouveaux titulaires doivent, aux termes des statuts, être agréés par le Conseil d'administration (Rapp. Décret du 26 août 1934, art. 2 et suiv.).

Toutefois, il semble qu'il ne soit pas applicable à tous les titres nominatifs, mais qu'il concerne seulement, comme en matière de droit de transfert (L. 23 juin 1857, art. 7), ceux d'entre eux qui ne peuvent valablement être cédés qu'au moyen d'une déclaration inscrite sur les registres de la société.

L'article 1^{er} du décret du 26 octobre 1934 indique, en effet, que le titre nominatif est celui dont la transmission *ne peut s'opérer que par un transfert* ; il s'ensuit que le titre pour la transmission duquel cette opération n'est pas *obligatoire*, mais seulement prévue concurremment avec d'autres modes de cession, n'a pas le véritable caractère de titre nominatif. Il en est ainsi, notamment, des actions ou obligations, même nominatives d'une société, lorsque les statuts autorisent l'aliénation de ces titres par acte privé et décident que, dans ce cas, il sera fait mention de la cession sur le registre de la société, cette cession n'étant qu'une mesure d'ordre intérieur (Rapp. Cass., 10 juillet 1889. — D. P. 90-1-273, Instr. n^o 2872, § 2), ou même lorsque les statuts sont muets sur le mode de transmission des titres (Cf. Cass. 4 décembre 1867. — D. P., 68-1-175 ; 15 mars 1870. — D. P. 70-1-409).

Il existe donc, semble-t-il, une corrélation étroite entre les cas d'exigibilité du droit de transfert et ceux de production du certificat préalable. Par voie de conséquence, on doit décider que les titres nominatifs, non passibles du droit de transfert, qui supportent la taxe annuelle de transmission (V. Combes, *Traité des taxes dues par les sociétés*, 2^e édit., 1936, n^o 142), échappent, lors des transferts ou mutations dont ils font l'objet, à toute production de certificat.

15. — Par ailleurs, en dehors des titres qu'il vise expressément, l'article 264 C. E. atteint, en premier lieu, les *titres à ordre* institués par la loi du 4 avril 1926 (3).

L'article 2 de la loi prévoit, à ce sujet, que la mention de la mutation sera opérée à la fois sur le titre et sur le registre spécial tenu par la société, *après qu'il aura été justifié de l'acquittement des droits de mutation par décès*, dans les conditions prévues au § 1^{er} de l'art. 264 C. E. et sous les sanctions édictées par le § 3 de cet article (C. E., art. 266).

16. — Le texte légal atteint également les transferts, mutations, conversions ou remboursements de *titres de créances pour dommages de guerre*, inscrits au Grand Livre de la Dette Publique (art. 265, C. E. *a contrario*. V. *infra*, p. 27 ; T. A., 3^e éd., v^o Succ., n^o 1395, 2^o).

Toutefois, lorsque le paiement des droits se réalisait par imputation, dans les conditions prévues par l'article 46, dernier alinéa, de la loi du 17 août 1919, l'article 4 de la loi du 12 juillet 1922 (C. E., art. 204 ancien) avait disposé que les transferts ou mutations pouvaient être effectués sur la présentation d'un certi-

(3) Il est rappelé que cette loi, dont les dispositions sont inspirées en partie par la législation italienne, a créé, à côté des titres nominatifs et des titres au porteur, des titres transmissibles par voie d'endossement, dont elle a établi les règles générales.

La création de titres à ordre, ou à endos, résulte d'une immatriculation au nom d'une personne déterminée, qui s'opère en portant sur un registre spécial tenu par la société ou collectivité émettrice, ainsi que sur les titres eux-mêmes, les nom, prénoms, profession et domicile du titulaire, et, s'il s'agit d'une personne morale, sa dénomination et son siège (Art. 18).

La transmission des titres à ordre se fait par endossement inscrit sur les titres eux-mêmes. Mais l'endossement, qui doit être daté et signé par l'endosseur, n'opère transfert de la propriété des titres, à l'égard des tiers, que s'il fait l'objet d'une inscription sur le registre spécial tenu par les sociétés intéressées. A cet effet, la copie textuelle de la mention d'endossement est signifiée au siège de l'établissement émetteur par lettre recommandée avec accusé de réception. En outre, dans le cas de décès, la mutation dans la propriété du titre à ordre doit être notifiée à l'établissement émetteur par le nouveau propriétaire.

ficat délivré sans frais par le receveur de l'Enregistrement, constatant que les créances de dommages de guerre ou les titres qui les représentent, avaient été compris dans la déclaration de succession et que l'imputation des droits exigibles avait été demandée.

Ces dispositions ont été reproduites, à tort, semble-t-il, par le nouvel article 265 du C. E. (Décret du 27 octobre 1934, Instr. 4. 188, Annexe III). En présence des dispositions formelles des articles 18 à 20 de la loi du 3 août 1926 et 26 de la loi du 19 décembre 1926, il a été reconnu, en effet, que le bénéfice de l'imputation, admise en vertu de l'article 46 de la loi du 17 avril 1919, doit être limité au seul produit des droits d'enregistrement *encaissés au titre du budget général*. Il ne saurait donc être accordé pour les droits de mutation par décès, qui doivent être versés obligatoirement à la Caisse autonome d'amortissement (Instr. 3.957, § 14; R. E. 8.630-VII; T. A., n° 1.270-IV) (4).

17. — Enfin, les inscriptions ou titres nominatifs *immatriculés au nom d'une personne pour l'usufruit et pour la nue propriété au nom de ses héritiers présomptifs* ou descendants d'eux, de ses donataires ou légataires ou des personnes réputées interposées par les articles 911, 2^e alinéa et 1.100 du Code civil, tombent sous le coup des prescriptions de l'article 264, C. E.

Au point de vue fiscal, ces valeurs font partie, en effet, de la succession de l'usufruitier, en vertu de la présomption établie par l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925 (Cf. Instr. n° 3.860, p. 25).

N° 3. — *Certificats nominatifs*

18. — Une catégorie spéciale d'écrits mérite un examen particulier. Il s'agit des certificats ou récépissés délivrés au nom d'une personne déterminée, en représentation de titres ou valeurs mobilières.

Les divers types de documents qui revêtent cette forme présentent de notables différences, quant à leur nature juridique ; c'est donc en examinant cette dernière qu'il sera possible de

(4) En outre, en ce qui concerne les indemnités relatives aux frais supplémentaires et à la dépréciation pour cause de vétusté (L. 12 juillet 1922, art. 21), le transfert ou la mutation des titres quadriennaux qui les représentent (L. du 27 février 1926, art. 17) s'opère sans la production d'aucun certificat, du moment que ces indemnités échappent à l'impôt de mutation par décès (D. M. F., 17 janvier 1929 — R. E. 8992 — B. O. C. D. et Enreg. — mars 1929, p. 163, Cf. T. A., n° 1395).

préciser la situation de chacun d'eux au regard des prescriptions de l'article 264 C. E.

19. — *Les certificats nominalifs d'inscription ou certificats provisoires d'actions*, délivrés par les sociétés dès que la constitution définitive est réalisée, au lieu des titres d'actions proprement dits, ont le même caractère que les titres d'actions eux-mêmes.

Ils sont, en effet, remis aux actionnaires après le ou les versements et détachés d'un registre à souche ; ils portent le nom du titulaire, l'indication du nombre d'actions représentées, la signature d'un administrateur ou d'un délégué du conseil d'administration, ainsi que des cases, réservées aux énonciations relatives aux versements ultérieurs restant à effectuer, pour libérer le titre, et au paiement des dividendes des titres.

Ces certificats tiennent donc lieu des actions jusqu'au moment où le titre définitif est délivré.

Cependant, on ne saurait les assimiler à de véritables titres nominatifs, car, en cas de cession, il ne pourrait, semble-t-il, y avoir lieu à un transfert. Celui-ci implique, aux termes de l'article 36 C. Com., une inscription sur les registres de la société, attributive de la propriété, qui fait défaut en l'espèce. Les formalités à accomplir seraient celles prévues pour les cessions de créances (C. civ., art. 1689 et suiv. ; Cf. Dalloz, Rép. prat., v^o Val. mob. n^o 33) et, dès lors, les certificats dont il s'agit ne tombent pas sous le coup de l'article 264 C. E.

20. — D'autre part, certaines sociétés délivrent des formules intitulées « *récépissés provisoires* », en représentation des actions ou obligations que les porteurs déposent dans leurs caisses, pour obtenir, soit le renouvellement d'anciens titres adirés ou devenus insuffisants par suite de l'épuisement de la feuille de coupons, soit la conversion des titres au porteur en la forme nominative ou réciproquement. Ces formules portent parfois, outre l'indication du numéro et de la nature des titres déposés, le nom du propriétaire.

On ne saurait néanmoins leur reconnaître le caractère de titres nominatifs, substitués aux titres déposés ; ils constituent simplement la preuve du dépôt des actions ou obligations entre les mains de la société.

21. — Il en est de même des *certificats nominalifs constatant le dépôt*, soit dans les caisses de la collectivité émettrice, soit

dans celles d'un établissement quelconque, de titres d'actions ou d'obligations. En pareil cas, les propriétaires des titres se sont simplement déchargés, sur les établissements, de la surveillance de leurs valeurs et des risques de destruction, de perte ou de vol. Les certificats, étant donné leur libellé, — et alors même qu'ils mentionneraient qu'ils ne sont transmissibles que par voie de transfert (Rapp. Combes, *op. cit.*, 2^e éd., n° 150), — constituent uniquement la preuve du contrat de dépôt et ne peuvent être considérés comme substitués aux titres déposés. La créance du déposant, à raison des titres, reste distincte de celle constatée par le certificat. En d'autres termes, les titres déposés, d'une part, et le certificat de dépôt, d'autre part, ont une vie juridique propre, parfaitement indépendante.

En outre, en cas de cession ou de dation en gage, les formalités à observer seraient, non point celles du transfert, mais celles relatives aux cessions de créances (C. civ. art. 1689 et suiv. et 2075 ; Rapp. Houpin et Bosvieux, *Traité des Sociétés civiles et commerciales*, 6^e éd., 1929, t. I^{er}, n° 407 ; — Bezard-Falgas, *Traité théorique et pratique du contentieux des transferts d'actions et d'obligations nominatives*, 3^e édit., nos 9 et suiv.). Ces écrits ne sont donc pas soumis aux prescriptions de l'art. 264 C. E.

22. — Pour la même raison, *les certificats nominatifs délivrés* par les communes en représentation des titres d'obligations qu'elles ont émises et qui sont déposées dans leurs caisses, conformément à l'article 12 du règlement du 23 juin 1879, échappent à ces prescriptions. Ces certificats, en effet, transmissibles dans les conditions fixées par les art. 18, 21 et 24 du règlement précité, n'ont pas le véritable caractère de titres nominatifs (Rapp., T. A., 3^e éd., v° Titres négociables, n° 248 ; Bezard Falgas, *op. cit.*, p. 26).

23. — Par ailleurs, un certain nombre de sociétés, — et notamment les grandes Compagnies de chemins de fer, avant la constitution de la Société Nationale des chemins de fer français (L. 30 juin 1937 et décret du 31 août 1937 ; J. O., 1^{er} septembre 1937), — donnent à tous leurs titres la forme au porteur. Lorsqu'un propriétaire de titres réclame des titres nominatifs, elles lui délivrent *un certificat nominatif* et gardent dans des caisses spéciales les titres au porteur dont les numéros correspondent à ceux qui sont inscrits sur le certificat nominatif.

Les titres au porteur déposés, quoique non détruits matériellement, sont réputés inexistantes. Seul le certificat nominatif a la vie juridique.

Ce certificat est transmissible par voie de transfert, conformément à l'art. 36, C. Com. Il n'a pas, d'autre part, le caractère d'un certificat de dépôt, dès l'instant où les titres n'ont pas été remis à la société par leur propriétaire pour les garder et où aucun droit de garde n'est perçu par la société. En fait, il constitue un droit au profit du propriétaire des titres, contient son nom et est transmissible de la même manière que les titres nominatifs (Cf. Wahl, Note sous jugement, Grenoble du 1^{er} juillet 1908, S. 1910, 2, 97). Il constitue donc, sous un nom spécial, un véritable titre nominatif (Cf. Dalloz, Rép. prat., v^o Val. mob., n^o 36) et se trouve, dès lors, assujetti aux obligations prévues par l'article 264 C. E.

24. — Enfin, l'article 18 de la loi de finances du 27 décembre 1927 a assimilé aux titres nominatifs français, au point de vue des droits dus sur les transferts et conversions, *les titres et certificats nominatifs d'inscription* émis par les sociétés, compagnies et entreprises *étrangères* soumises au régime de l'abonnement, ainsi que *les certificats nominatifs* émis en représentation des titres desdites sociétés, compagnies et entreprises et déposés en France, lorsque le transfert ou la conversion de ces titres, certificats d'inscription ou certificats représentatifs ne peut s'effectuer que sur un registre tenu en France (5).

A cet égard, il convient de remarquer que les titres nominatifs, certificats d'inscription ou certificats représentatifs dont il s'agit sont ceux qui circulent en France, c'est-à-dire qui ont *leur situation matérielle dans notre pays*, sans qu'il y ait lieu de considérer la nationalité, le domicile ou la résidence des titulaires. Ils constituent, dès lors, *des biens français* assujettis aux droits de mutation par décès en France, quels que soit la nationalité du défunt et le lieu d'ouverture de la succession. On ne saurait, par suite, subordonner leur imposition à la condition que leur dévolution soit régie par la loi française (L. du 18 mai

(5) Le registre est tenu soit par le siège français de la société étrangère, si elle en a un, soit par le représentant responsable ou la banque chargée du service financier des titres (L. 31 juillet 1929, art. 6).

Il est destiné à recevoir l'inscription de toutes les opérations relatives, d'une part, aux titres nominatifs et certificats d'inscription, d'autre part, aux certificats nominatifs émis en représentation de titres, — qu'elle qu'en soit la forme, — reçus en dépôt en France (Décret du 7 octobre 1929, art. 4).

1850, art. 7, et 23 août 1871, art. 3 ; C. E. art. 49 et 50), cette condition n'étant requise que pour la taxation des valeurs mobilières *étrangères* (Cf. T. A., 3^e éd., v^o Etranger, n^o 98).

D'autre part, les collectivités étrangères qui bénéficient du régime de l'assimilation, pour les titres qui viennent d'être examinés, se trouvent soumises « à toutes les obligations qui incombent aux sociétés françaises vis-à-vis de l'Administration de l'Enregistrement » (L. 27 déc. 1927, art. 18, al. 2).

On doit donc en conclure que ces divers titres et certificats ne pourront faire l'objet de transfert, de mutation, de conversion ou de remboursement après décès ou déclaration d'absence, s'il n'est pas produit de certificat du receveur de l'Enregistrement constatant l'acquittement ou la non-exigibilité de l'impôt de succession (Cf. T. A., 3^e éd., v^o, val. mob. étr. n^o 238).

25. — Toutefois, une pareille solution ne pourrait être adoptée à l'égard des certificats visés par l'article 4 de la loi du 16 février 1932 et le décret du 3 janvier 1933, établis en représentation de titres *non dbonnés* étrangers émis en France par des établissements de banque.

Une certaine analogie existe entre ces derniers certificats et ceux qui ont fait l'objet du paragraphe précédent, puisque, pour les deux catégories, s'imposent une déclaration préalable et la tenue d'un registre spécial, et que des conditions identiques sont prévues et rendues obligatoires (Décret du 7 octobre 1929, art. 2, n^o 2 — Décret du 3 janvier 1933, art. 5). En outre, les certificats en question représentent des titres déposés et sont transmissibles comme les titres eux-mêmes.

Mais ils ne constituent pas juridiquement de véritables valeurs mobilières. Ils forment simplement le titre des conventions particulières intervenues entre l'établissement émetteur et les porteurs par le seul fait de l'acquisition des certificats (Instr. n^o 4149, p. 7 — Venries de Laguillaumie, p. 251 et suiv.).

Dans ces conditions, on ne saurait évidemment les considérer comme soumis aux obligations de l'article 264 du C. E.

N^o 4 — Valeurs du Trésor autres que les rentes

26. — On peut maintenant remarquer qu'il existe une catégorie de titres nominatifs dont le régime fiscal n'est pas directement prévu par les articles 264 à 266 C. E. Il s'agit des valeurs

nominatives, autres que les rentes, émises par le Trésor français.

A cet égard, l'examen des valeurs admises à la cote officielle du 15 octobre 1937 (Annuaire des valeurs admises à la cote officielle de la Bourse de Paris) montre que toutes les valeurs du Trésor public cotées à cette date ont été émises sous la forme au porteur (6), à l'exception unique des titres délivrés, conformément à la loi du 31 décembre 1929, en paiement d'intérêts dépassant 10.000 francs pour une année, ou 20.000 francs, s'il s'agit d'un premier décompte. Ces titres sont émis sous forme de certificats nominatifs d'obligations du Trésor (obligations 4½ % et 4%) et sont obligatoirement inaliénables pendant une durée de six ans, courant à partir de la date d'origine de la période semestrielle de leur émission.

27. — D'autre part, l'article 3 du décret du 30 octobre 1935 décide que « dans toutes les sociétés et collectivités qui admettent le titre au porteur, tout propriétaire d'actions, d'obligations ou de parts bénéficiaires a la faculté, nonobstant toute convention contraire, de convertir ses titres au porteur en titres nominatifs et réciproquement.

« En ce qui concerne les titres émis par l'Etat, cette disposition ne s'applique qu'aux titres inscrits au Grand Livre de la Dette publique ».

(6) Les fonds de l'État français, admis à la cote officielle du 15 octobre 1937, étaient les suivants :

1° Obligations du Trésor : 4 1/2 % 1932, 4 1/2 % 1933, 4 % 1934, 5 1/2 % 1935, 3 ans, 3 1/2 % 1936, A ; 9 ans, 4 % 1936 B.

2° Bons du Trésor : 4 1/2 % 10 ans 1933, 5 ans 5 % 1933 ; 5, 10 ou 15 ans, 5 % 1934, 3, 6, 10 ans, 4 1/2 % 1934, 3, 6, 12 ans, 4 % 1935.

3° Caisse Nationale de Crédit Agricole : bons décennaux 5 % 1933 et 5 % 1934.

4° Obligations des P. T. T. 5 % 1928, 4 1/2 % 1929, 1932, 1933, 5 % 1934, 1935 ; 5 % 1936.

5° Titres de dommages de guerre (créés par la loi du 12 juillet 1928).

6° Obligations du Trésor 4 1/2 % et 4 % (L. 31 décembre 1929, portant règlement des créances pour dommages de guerre) amortissables en 15 ans, émises sous la forme au porteur, sauf pour les bons indiqués ci-dessus.

7° Obligations des chemins de fer de l'État.

Seules ont le caractère de fonds de l'État français, les obligations émises sous le régime de la loi du 13 juillet 1911, inscrites au Grand Livre de la Dette publique, savoir : oblig. 4 % 1912-1914 et oblig. 5 % 1919.

Les obligations et bons émis sous le régime du décret du 16 novembre 1926, par le réseau, ne constituent pas des valeurs du Trésor.

8° Caisse Autonome de gestion des Bons de la Défense Nationale : oblig. 4 1/2 % 1929.

9° Fonds d'État français émis à l'étranger : oblig. 7 % 1921 et 7 % 1924 \$ 100,500 et 1.000).

(Annuaire des valeurs admises à la cote officielle de la Bourse de Paris, publié par la Chambre syndicale des Agents de Change de Paris. Années 1936-1937).

Il s'ensuit que, depuis la mise en application de ce texte, la question de savoir si l'article 264 C. E. est susceptible de s'appliquer aux valeurs du Trésor autres que les rentes ne peut se poser que pour les seules valeurs inscrites au Grand Livre de la Dette publique.

C'est ainsi, par exemple, qu'elle ne saurait être envisagée pour les *bons du Trésor*, qui échappent à tout contrôle, puisque leurs porteurs n'ont pas la faculté de les convertir au nominatif et que, par ailleurs, lorsque ces bons sont revêtus de la clause à ordre, ils ne tombent pas sous le coup des dispositions de l'article 20 de la loi du 4 avril 1926 (*V. supra*, p. 20).

Toutefois, quelle que soit la limitation apportée par le législateur au contrôle des valeurs émises par le Trésor public, — ce contrôle étant étroitement lié à la forme nominative des titres, — il convient de préciser la situation, au regard de l'article 264 C. E., de celles de ces valeurs qui revêtent la forme nominative.

Il semble, à ce sujet, qu'on puisse décider d'une manière générale que les titres nominatifs émis par le Trésor français ou gérés conformément aux règles applicables aux rentes sur l'Etat, doivent être assimilés à ces rentes, quant à la production du certificat préalable de paiement des droits.

Cette thèse, qui accorde à l'article 264 C. E. une portée générale, paraît conforme à l'intention du législateur, celle-ci étant certainement d'atteindre tous les titres nominatifs, émis aussi bien par l'Etat que par les sociétés particulières.

Elle est, au surplus, confirmée par l'article 265 C. E., relatif aux titres de créances pour dommages de guerre (*supra*, p. 20), qui commence par les mots « par dérogation à l'article précédent », alors que l'article visé (ancien article 264 C. E.) mentionnait seulement les inscriptions de rentes sur l'Etat.

Elle permet, enfin, de justifier la réclamation du certificat dans tous les cas, quelle que soit la collectivité ou société émettrice.

§ 2. — OPÉRATIONS.

28. — Les opérations qui donnent lieu à la production du certificat sont, actuellement, le transfert, la mutation, la conversion au porteur et le remboursement.

29. — Avant d'examiner chacune d'elles en particulier, il importe de signaler l'extension apportée par le décret du 30 oc-

tobre 1935 au champ d'application de l'ancien article 264 C. E. (L. 25 février 1901, art. 15, alinéas 1 à 3).

Alors que les opérations visées par ce dernier article étaient, pour les rentes, *le transfert ou la mutation* et pour les titres nominatifs des sociétés et collectivités, *le transfert ou la conversion*, il résulte de la rédaction du nouveau texte que, désormais, pour les deux catégories de titres, les opérations visées sont les mêmes : transfert, mutation, conversion au porteur et remboursement.

L'article 5 du décret du 30 octobre 1935 a, par conséquent, rendu obligatoire la production du certificat dans deux nouvelles hypothèses, d'une part, dans le cas de *conversion au porteur* des rentes nominatives, d'autre part, dans le cas de *remboursement* de ces rentes et des titres nominatifs des sociétés (7).

30. — Les opérations qui motivent la production du certificat sont, en premier lieu, *le transfert* et la *mutation*.

31. — Dans un sens très général, le transfert s'entend de toute inscription sur les registres de l'établissement émetteur, entraînant une modification quelconque dans le libellé d'un titre, qui reste nominatif (Bézar-Falgas — *Traité théorique et pratique du contentieux des transferts*, 3^e éd., n° 47 — Dalloz, *op. cit.*, v° Val. mob., n° 101).

Mais, en matière de rentes sur l'Etat, on a distingué depuis longtemps, d'une façon plus précise, le transfert et la mutation. Le *transfert* désigne l'opération qui réalise la négociation, — vente ou achat de rentes, — effectuée en Bourse par le ministère de l'agent de change, en substituant sur le Grand Livre le nom de l'acheteur à celui du vendeur (Dalloz, *op. cit.*, v° Trésor

(7) A cet égard, il est permis de signaler que, c'est un peu prématurément que l'Instruction du 8 février 1935, n° 4187, déclarait, en commentant l'article 22 du décret du 25 octobre 1934, qu'« en vertu de cette disposition, toutes les fois qu'un notaire français sera requis de délivrer un certificat de propriété en vue du transfert, de la mutation, de la conversion au porteur ou du remboursement d'inscriptions nominatives de rentes sur l'Etat ou de titres nominatifs de sociétés ou collectivités françaises provenant de titulaires décédés ou déclarés absents, il devra inviter le ou les requérants à produire le certificat du receveur de l'Enregistrement prévu par l'article 15 de la loi du 25 février 1901 ».

« L'article 22 précité porte, en effet, que « Dans le cas où un transfert, une mutation, une conversion au porteur ou un remboursement donne lieu à la production d'un certificat de propriété, délivré conformément aux articles 12 et suivants du présent décret par un notaire français, il appartient au rédacteur de ce document d'y viser, s'il y a lieu, le certificat du receveur de l'Enregistrement prévu par l'article 15 de la loi du 25 février 1901 ».

Les termes employés par le législateur n'autorisaient pas, semble-t-il, l'interprétation extensive qu'en a donnée l'Instr. 4187. Cette interprétation paraît n'avoir été justifiée qu'après coup seulement, par l'article 5 du décret du 30 octobre 1935.

Public, n° 588). Le mot *mutation* vise, d'une façon générale, toute transmission opérée sans le concours d'un agent de change, mais il reste spécialement affecté aux changements qui s'opèrent dans la propriété de la rente autrement que par la vente ou le décès d'un usufruitier (Dalloz, *loc. cit.*, n°s 612 et 623).

Cette distinction a été consacrée, pour les autres titres nominatifs, par le décret du 26 octobre 1934 (articles 1, 7° et 17) qui, sans définir en particulier le mot « transfert », a cependant précisé, dans son article 1^{er}, 7°, le sens du mot « mutation » (8).

Pour ces titres, comme pour les rentes, on doit donc séparer le transfert proprement dit et la mutation. Il y a transfert au cas de vente de la pleine propriété des titres, effectuée directement par voie de cession amiable ou en bourse, par ministère d'agent de change. Il y a, au contraire, mutation pour toutes les autres opérations résultant, soit d'un changement dans la propriété du titre, dû à un fait autre que la vente, soit d'une modification dans la qualité civile ou la capacité du titulaire (Cf. décret du 26 octobre 1934, art. 1^{er}, 7° — Rapp. Dalloz, *op. cit.*, v° Val. mob., n° 104) (9).

32. — Par ailleurs, le certificat doit être fourni, non seule-

(8) Ce texte est ainsi conçu :

« Les dispositions du décret du 25 octobre 1934 et du présent décret, sont applicables aux titres nominatifs émis par les sociétés ou collectivités françaises.

« Le titre nominatif s'entend de celui dont la transmission ne peut s'opérer que par un transfert sur les registres de la société émettrice. »

« Les opérations visées par le décret du 25 octobre 1934 et par le présent décret sont :

1° « Les négociations effectuées au comptant en Bourse, par ministère d'agent de change et les conversions au porteur et transferts qui sont nécessités par ces négociations ;

2° « Les transferts réels, c'est-à-dire ceux qui sont effectués directement au nom d'un titulaire cédant au nom du concessionnaire, en dehors de toute négociation opérée en Bourse par ministère d'agent de change ;

3° «

4° «

5° «

6° «

7° « Les mutations, c'est-à-dire les opérations résultant soit d'un changement dans la propriété d'un titre nominatif, autre que les cessions prévues aux alinéas 1^{er} et 2 du présent paragraphe, soit d'une modification dans la qualité civile ou la capacité du titulaire ».

(9) Dans tous les cas, lorsqu'il y a changement dans la propriété du titre, la transmission n'est opérée que par la substitution du nom du nouveau propriétaire à celui de l'ancien, sur les registres de la société ou de la collectivité émettrice.

C'est ce que paraît exprimer le 2° alinéa de l'article 1^{er} précité. Ainsi entendu, ce texte autorise la définition « *stricto sensu* » qui vient d'être donnée du mot transfert.

ment dans le cas du transfert ou de mutation ordinaires, mais encore lors de toute opération équivalente.

Ainsi dans l'hypothèse où l'acte de notoriété destiné à justifier une demande de renouvellement d'un titre d'action nominatif constate que le titre a fait l'objet de deux mutations par décès successives et que le titulaire, qui ne le détenait primitivement que comme époux commun en biens, le détient actuellement comme propriétaire unique, par suite des décès successifs de sa femme et de son fils, le certificat de paiement des droits de succession doit être produit à l'appui de la demande, l'opération de renouvellement équivalant à une mutation (10) (Seine, 23 octobre 1908, R. E. 4813 — Cour de Paris, 11 janvier 1910, R. E. 5185).

En outre, le certificat est obligatoire, non seulement lorsque le transfert est opéré au profit d'une personne désignée nominativement, mais encore lorsqu'il est effectué au nom « des héritiers de... », sans désignation individuelle.

33. — En dehors du transfert, de la mutation ou de toute opération équivalente, la *conversion au porteur* rend obligatoire la production du certificat (11).

Ainsi qu'il a déjà été signalé, les conversions au porteur des inscriptions de rentes nominatives, comme celles des titres nominatifs émis par les sociétés ou collectivités, sont expressément visées par l'article 264 C. E. Il y a lieu, comme précédemment et pour les mêmes raisons, d'assimiler les rentes mixtes aux rentes nominatives.

La conversion de titres au porteur en titres nominatifs échappe évidemment à toute obligation. Il en est de même de la conversion de titres nominatifs en titres à ordre. Le texte du nouvel article 264, où les termes « au porteur » ont été ajoutés après le mot *conversion* ne laisse aucun doute à ce sujet.

En ce qui concerne la conversion de titres à ordre en titres au porteur, la question est plus délicate.

Au point de vue fiscal, en effet, la conversion de titres à ordre en titres au porteur avait déjà été assimilée par la loi du 4 avril 1926 (art. 17 et 22) à la conversion de titres nominatifs, pour la

(10) Le T. A. (*op. cit.* V^o Succession, n^o 1396) écrit « transfert ».

(11) Elle consiste à annuler le certificat nominatif, à effacer sur les registres de la société ou de la collectivité émettrice l'inscription qui existait et à délivrer des titres au porteur (Dalloz, *op. cit.*, Val. mob., n^o 54).

perception du droit spécial de conversion, institué par l'article 8 de la loi du 23 juin 1857.

En outre, comme il a été indiqué (p. 20), les règles applicables aux titres nominatifs en matière de mutation de propriété ont été étendues aux titres à ordre (L. 4 avril 1926, art. 20).

On pourrait donc être amené à estimer que le législateur tend à soumettre au même régime fiscal les titres à ordre et les titres nominatifs, et décider, par suite, que le certificat de paiement des droits doit être produit dans le cas de conversion au porteur de titres à ordre.

Mais cette opinion est contredite, en premier lieu, par la portée reconnue à l'article 2 du premier décret-loi du 11 juillet 1934 (Instr. n° 4173, § 2), qui, en affranchissant seulement du droit de conversion la conversion au porteur des titres nominatifs, n'a pas eu pour effet de supprimer l'exigibilité de ce droit dans le cas de conversion de titres à ordre (Cf. Code des val. mob., art. 39 ; Rapp. Combes, *op. cit.*, n° 103). Elle se heurte, en second lieu, au texte de l'article 264 C. E. qui est clair et précis. Cet article, ne visant que les conversions au porteur de titres nominatifs, ne saurait être étendu aux conversions de titres à ordre sans contrevenir au principe fondamental de l'interprétation restrictive des lois fiscales.

34. — Il reste, en dernier lieu, à signaler, l'innovation importante apportée par le décret du 30 octobre 1935, qui a imposé la production du certificat préalable à l'appui de toute demande de *remboursement* d'inscriptions de rentes ou de titres nominatifs.

Cette mesure a, dans la matière, complété d'une façon qui se révélera certainement très efficace le système de contrôle des droits de mutation par décès.

Son application ne paraît pas présenter de difficultés particulières. Il suffit simplement de préciser que le certificat doit être fourni, aussi bien dans le cas de remboursement partiel que dans celui de remboursement total et quelle que soit la forme du remboursement. Mais il faut évidemment qu'il s'agisse du paiement du *capital* devenu exigible.

Ces règles, pour les raisons déjà énoncées, ne semblent pas applicables aux remboursements de titres à ordre.

SECTION II

Du Certificat d'acquit des droits

§ 1. — RÈGLES DE COMPÉTENCE ET DE FORME.

35. — Le certificat de paiement des droits dont la production est imposée doit, d'une part, être délivré par le receveur compétent, d'autre part, remplir certaines conditions de forme.

N° 1 — Règles de compétence.

36. — Le Receveur compétent est, en principe, celui du bureau où la déclaration de succession a été déposée et où les droits ont été acquittés.

Le certificat doit toujours être délivré par un Receveur de la métropole. L'article 15 de la loi du 25 février 1901 est destiné, en effet, à assurer exclusivement la perception de l'impôt exigible en France. Il n'a nullement pour objet de garantir le paiement des droits qui peuvent être dus dans les colonies où l'enregistrement est établi en vertu de la législation propre à chacune d'elle (Rapp. Instr. 3051, p. 9, 3^e al. ; Instr. 3089, § 20).

Dans le cas où la succession est ouverte en France ou en Algérie, — cette colonie étant soumise au même régime que la métropole, — le bureau est celui du domicile du défunt (L. 25 février 1901, art. 16 et L. du 29 décembre 1919, art. 17 — Instr. n° 4001, p. 2).

Lorsqu'elle s'est ouverte dans une colonie où l'enregistrement n'est pas établi (12), ou dans un pays étranger ou de protectorat, le bureau est celui du décès, si celui-ci est survenu en France, sinon le bureau désigné par l'Administration pour recevoir les déclarations de successions d'étrangers (13), ou encore le bureau

(12) Les colonies françaises où l'enregistrement a été établi sont les suivantes :

Afrique. — Sénégal, Guinée française, Côte d'Ivoire, Dahomey et dépendances, Haut-Sénégal et Niger, Moyen-Congo, Gabon, Oubanghi-Chari, Tchad, Côte française des Somalis et dépendances, Ile de la Réunion, Madagascar et dépendances.

Amérique. — Martinique, Guadeloupe et dépendances, Guyane.

Asie. — Établissements français de l'Inde, Indochine.

Océanie. — Nouvelle-Calédonie, Nouvelles-Hébrides, Établissements français de l'Océanie.

(13) Actuellement le 1^{er} bureau des Successions de Paris (D. M. F., 26 juillet 1928, Instr. 4014).

du siège de la Compagnie, lorsqu'aucun droit n'étant exigible, il suffit de déposer une déclaration pour ordre (*infra*, p. 38) (Rapp. Sol. 29 mars 1902 — R. E. 3070 ; Instr. 3089, § 20).

Enfin, quand l'hérédité s'est ouverte dans une colonie où l'enregistrement est établi, le certificat n'a pas à être produit (Instr. 4001, abrogeant les dispositions contraires des Instr. 3089, § 20 et 3276, § 11).

Par ailleurs, pour que la production demeure obligatoire, il faut que les redevables aient la possibilité d'obtenir le certificat en s'adressant au bureau compétent. Si cette possibilité cessait, par suite, soit de la destruction des archives, soit d'un cas fortuit ou de force majeure quelconque, ils échapperaient à toute obligation, à la condition de prouver, cependant, le cas fortuit ou la force majeure. Une décision ministérielle du 6 février 1920 a prévu, à cet égard, qu'il pourrait être suppléé au certificat d'acquit des droits par une *attestation* du receveur spécifiant les circonstances exceptionnelles qui s'opposent à sa délivrance.

Néanmoins, s'il existait des présomptions sérieuses de non-paiement, le receveur devrait s'abstenir de fournir l'attestation et mettre les parties en demeure de rapporter des justifications précises au sujet du paiement allégué (Instr. 3610).

N° 2 — Règles de forme.

37. — Au point de vue de la *forme*, le certificat doit, en premier lieu, se référer obligatoirement à une déclaration (Cf. Instr. 2508, § 5).

38. — Il est en outre *spécial*, quant aux titres dont la mutation est contrôlée et quant aux transmissions par décès dont ces titres ont fait l'objet.

Les rentes doivent, en effet, y être désignées avec les détails propres à en faire reconnaître l'identité, et en particulier, par leur série et leur numéro, que les receveurs sont tenus de mentionner avec exactitude sur les déclarations qu'ils reçoivent (Instr. n° 1933).

Les titres nominatifs des collectivités doivent, pareillement, être désignés d'une façon complète (Instr. n° 4187, p. 71).

Par ailleurs, pour éviter toute confusion dans le cas où les titres auraient appartenu consécutivement à plusieurs successions, il doit être rédigé un certificat séparé pour chaque trans-

mission par décès, même lorsque les déclarations ont été souscrites au même bureau ou que les successions ont fait l'objet d'une déclaration unique (Instr. n° 1933, *in fine*).

39. — En dehors de la désignation précise et détaillée des titres qu'il concerne, le certificat doit également contenir certaines mentions obligatoires. Il doit indiquer : 1° les nom, prénoms, qualité et domicile du titulaire ou propriétaire des titres, décédé ou déclaré absent ; 2° la date du décès ou de la déclaration d'absence ; 3° celle de la déclaration faite au bureau de l'Enregistrement ; 4° l'attestation que les titres ont servi à la liquidation du droit de mutation par décès, d'après leur valeur en toute propriété, en nue propriété ou en usufruit. Il doit, enfin, porter la signature du receveur et la griffe à date du bureau (Cf. Instr. 2260 et 3051, p. 2).

40. — Mais il n'est plus nécessaire qu'il soit visé par le Directeur, et que, dans les départements autres que la Seine, la signature de ce chef de service soit légalisée par le préfet (Instr. 3051 précitée, p. 2). La signature du receveur est une garantie suffisante, quelle que soit la collectivité intéressée ; une demande formulée par le service de la Dette inscrite, tendant à obtenir que cette signature soit légalisée par le Maire, dont la signature serait à son tour légalisée par le préfet ou le sous-préfet, n'a pas été accueillie par l'Administration (R. P. 10.038, n° 201 — T. A., 3^e éd. v° SS^{ons}, n° 1395).

41. — Enfin, le certificat, établi sur un imprimé de modèle différent, suivant qu'il s'agit de rentes sur l'Etat (14) ou de titres de sociétés (14 *bis*), est exempt de timbre.

Il demeure exempt de timbre et d'enregistrement quand il est visé dans un certificat de propriété délivré par un notaire français, dans les conditions fixées par les décrets des 26 octobre 1934 et 30 octobre 1935, qui vont être précisées, et qu'il est annexé, soit à ce document, soit aux extraits qui peuvent en être fournis (Rapp. Instr. 4187, p. 3, *in fine* et 4229, p. 2).

§ 2. — MODE DE PRODUCTION.

42. — En ce qui concerne le mode de production du certificat préalable aux établissements chargés de procéder au transfert,

(14) Mod., n° 115.

(14 *bis*) Mod., n° 116.

à la mutation, à la conversion au porteur ou au remboursement, il faut distinguer, à l'heure actuelle, suivant que les titres ont donné lieu, ou non, à l'établissement d'un certificat de propriété par un notaire français, conformément aux dispositions des articles 12 et suivants du décret du 25 octobre 1934.

43. — Dans le premier cas, le notaire est obligé de réclamer aux parties le certificat du receveur de l'Enregistrement, qui doit être visé dans le certificat de propriété. Il est rappelé, à cet égard, que le certificat de propriété est délivré en brevet ou en minute, suivant qu'il concerne des titres émis par une seule, ou par plusieurs sociétés ou collectivités (Décret du 26 octobre 1934, art. 20).

Le ou les certificats délivrés par le Receveur sont annexés au certificat de propriété, lorsque celui-ci est délivré en brevet, et chaque certificat est annexé à l'extrait correspondant, lorsque le certificat de propriété est établi en minute (Décret du 30 octobre 1935, art. 4, modifiant l'art. 22 du décret du 25 octobre 1934 — *J. O.* des 31 octobre et 7 et 28 novembre [errata] 1935).

La collectivité intéressée n'aura donc pas à rechercher, en principe, s'il y a lieu à production du certificat, la responsabilité qu'elle assumait précédemment, en pareille hypothèse (Instr. 3051-IV) incombant désormais au notaire rédacteur (Instr. 4187 p. 2-V. *infra*, p. 32).

44. — Dans le second cas, au contraire, elle est tenue de réclamer le certificat aux parties, sous peine d'encourir les sanctions édictées par la loi de 1901 (V. *infra*-Sanctions, p. 88) (Rapp. Instr. n° 4187, p. 3, 2^e al.) (15).

(15) Toutefois, comme, en vertu d'une décision du Ministre des Finances du 4 novembre 1857, les sociétés et collectivités émettrices doivent déposer, à l'appui de leur état trimestriel des transferts (Décret du 17 juillet 1857, art. 2) et pour chaque transfert opéré sans la perception du droit spécial de 0,55 % (L. 23 juin 1857, art. 6 et 7, Code des Val. mob., art. 34, Code de l'Enregistrement, art. 345. — Décret du 8 juillet 1937, art. 41. — Instruction 4309, § 15), un certificat du receveur de l'Enregistrement constatant que le droit de mutation a été acquitté, les sociétés n'en exigeront pas moins, dans tous les cas, le dépôt du certificat préalable.

L'Administration les a, en effet, autorisé à produire, aux lieu et place du certificat prescrit par la décision ministérielle de 1857, le certificat prévu par la loi du 25 février 1901.

C'est pour cette raison, d'ailleurs, que le décret du 30 octobre 1935 est venu modifier l'art. 22 du décret du 25 octobre 1934, et décider que le certificat du Receveur ne demeurerait plus, en toute hypothèse, annexé au certificat de propriété (Rapp. Instr. n° 4229, p. 2).

§ 3. — HYPOTHÈSES DANS LESQUELLES IL DOIT ÊTRE PRODUIT

N° 1. — *Principe général.*

45. — Pour que la production du certificat préalable devienne obligatoire, il ne suffit pas que les titres dont la nature a été précisée fassent l'objet de l'une des opérations de transfert, mutation, conversion au porteur ou remboursement.

Il faut, en outre, que les titulaires de ces valeurs soient décédés ou aient été déclarés absents.

Le fait générateur du droit de mutation par décès est, en effet, d'une part, le décès (L. 22 frimaire, art. 4, C. E., art. 4 ; T. A., 3^e éd., v^o Succ., n° 267), d'autre part, la déclaration d'absence, prononcée par le Tribunal, conformément aux articles 115 et suiv. du Code civil (L. 28 avril 1816, art. 40 ; Cf. Cass. Req., 8 décembre 1856 ; Instr. 2.096, § 5).

Par suite, la circonstance que le titulaire d'un titre nominatif est décédé ou déclaré absent fait présumer, sauf preuve contraire, que le droit de succession est exigible. Cette circonstance paraît suffire, à elle seule, à motiver la production du certificat préalable, le législateur n'ayant pas subordonné, dans les art. 264 et 266 C. E. cette production à l'exigibilité de l'impôt, mais seulement aux faits du décès ou de la déclaration d'absence.

46. — Toutefois, le « but exclusif » de l'article 15 de la loi du 25 février 1901 étant, d'après l'Administration elle-même, « d'assurer le recouvrement de l'impôt de mutation par décès « exigible en vertu de la législation en vigueur en France » (D^{on} D. G., 29 mars 1902 ; Instr. n° 3089, § 20), une question ne pouvait manquer d'être soulevée : celle de savoir si le certificat de paiement des droits doit être fourni dans tous les cas où le titulaire inscrit est décédé ou déclaré absent, même lorsque l'impôt de succession n'est pas exigible.

L'examen de cette question a d'ailleurs été provoqué indirectement par les collectivités intéressées qui, dès le début, ont réclamé aux parties le certificat du Receveur de l'Enregistrement, alors que les droits n'étaient pas dus.

Leur attitude a été approuvée par l'Administration, mais dans des termes tels qu'il paraissait plutôt s'agir d'une tolérance « en vue d'éviter le retour de difficultés » qui s'étaient déjà pro-

duites (Cf. Instr. 2.508, § 6, 4^e al.) que d'une confirmation de la régularité de procédés en accord avec un texte de loi.

Cette matière un peu spéciale a fait l'objet d'un certain nombre de décisions administratives, depuis la loi de 1852 à ce jour. Il semble, à cet égard, qu'on puisse distinguer deux tendances successives de l'Administration.

La première se place entre la mise en application de la loi du 8 juillet 1852 et l'année 1928 environ. Elle est caractérisée par l'application littérale, — et même extensive, — des textes de 1852, puis de 1901 (16).

La seconde tendance, au contraire, qui apparaît depuis 1928, semble vouloir attribuer à ces textes une portée plus restrictive (17).

Toutefois, les Instructions administratives les plus récentes continuent à souligner que « le certificat est affirmatif ou négatif, selon que le droit de mutation est dû ou non, *ce que les agents de l'Enregistrement sont seuls chargés d'apprécier* ; par suite, il n'y a pas lieu de s'en tenir au texte littéral de la loi du 8 juillet 1852 : « certificat constatant l'acquittement des droits de mutation ».

47. — On peut donc se demander quel est le critérium retenu par l'Administration pour décider si le certificat doit ou non être fourni. Elle n'indique, en effet, dans ses instructions, aucun motif à l'appui de la liste qu'elle donne des cas pour lesquels la production du certificat est nécessaire et ceux pour lesquels elle est inutile. (V. notam. Instr. n^{os} 4001 et 4187, précitées).

Mais il suffit d'examiner attentivement les cas pour lesquels la production est déclarée inutile pour s'apercevoir qu'à travers leur diversité, ils présentent un caractère commun, celui de ne pas donner lieu à la perception du droit de mutation par décès.

(16) L'Administration décide, en effet, que le certificat peut être réclamé même si l'impôt n'est pas dû (Instr. n^o 2508, § 6), et même si le décès a eu lieu dans une colonie où l'enregistrement est établi (Instr. n^o 3089, § 20). Elle indique un certain nombre de cas d'espèces (infra, p. 29) et prévoit, pour l'hypothèse du décès dans une colonie où l'enregistrement est établi, le dépôt d'une déclaration préalable (Instr. 3089 précitée) et d'un renvoi dans la colonie (Instr. n^o 3276 — 11), ce qui dépasse manifestement la portée territoriale des textes légaux (Rapp. Instr. n^o 3059, p. 9, 3^e al.).

(17) Un certain nombre de cas particuliers — qui seront, d'ailleurs, étudiés un peu plus tard, — sont examinés et il est précisé, pour chacun d'eux, si le certificat doit ou non être produit (Instr. n^{os} 4001 et 4187) ; quelques dispositions antérieures se trouvent, de ce fait, abrogées, notamment celles relatives aux renvois dans les colonies.

En outre, par l'emploi du mot « notamment » (18), placé avant leur énumération, il est suffisamment indiqué que celle-ci n'est pas limitative et qu'elle traduit simplement, d'une façon concrète et partielle, l'application d'un principe général.

Il semble donc que, sans rappeler ce principe d'une manière expresse, l'Administration ait indiqué, par l'examen de cas particuliers, que le certificat ne devait être produit qu'à la double condition que le titulaire soit décédé ou déclaré absent et que le droit de succession soit exigible (19).

48. — Toutefois, étant donné la complexité du droit des successions tant au point de vue fiscal qu'au point de vue civil, il n'est pas toujours facile de résoudre les questions relatives à l'exigibilité de l'impôt.

Aussi, afin de dispenser les collectivités intéressées de connaître de ces questions, — et, en cas d'erreurs, toujours possibles, de devenir personnellement responsables des droits, — l'Administration les a-t-elle autorisées à réclamer le certificat, non seulement dans les cas douteux, mais dans tous les cas où le titulaire est décédé ou déclaré absent.

C'est ainsi, notamment, qu'elle a été amenée à admettre que le certificat devait être produit, à la demande des établissements émetteurs, et bien que l'impôt ne soit pas dû, en matière de titres ou rentes immatriculés au nom du mari et absorbés par les reprises de la femme survivante, ou recueillis en exécution d'une convention de mariage (Code civil, art. 1525), ou lorsqu'il s'agit de titres immatriculés au nom de certains fidéicommissaires étrangers, désignés sous le nom de « Trustees », qui n'ont sur les titres aucun droit de propriété, même apparent (Cf. Instr. n° 2508, § 6).

Une *procédure spéciale* est alors prévue pour la délivrance du certificat.

(18) Instr. n° 4001, p. 44, 4^e al. ; Instr. n° 4187, p. 71, 8^e al.

(19) L'opinion ainsi reconnue à l'Administration permet d'énoncer la règle générale suivante, qui semble conforme à la fois à l'esprit et à la lettre même des textes en vigueur :

« Le certificat préalable doit être produit dans tous les cas où le titulaire inscrit « est décédé ou déclaré absent, et où les droits de mutation par décès sont exigibles.

« Sa production est inutile si les deux conditions ne sont pas réunies ». On ne saurait faire état, à l'encontre de cette opinion, de l'interprétation, donnée ci-dessus, de l'article 25 de la loi de 1852. Cette interprétation paraît viser seulement les cas où l'impôt étant exigible, en droit, sa perception manque de base. Il en est ainsi, notamment, lorsque l'actif héréditaire est inférieur au passif ou que les droits sont prescrits. Dans ces hypothèses, le certificat délivré est nécessairement négatif.

Celle-ci est subordonnée au dépôt d'une déclaration, dressée en la forme habituelle, par laquelle les héritiers font connaître les circonstances qui s'opposent à l'exigibilité des droits.

Dans les cas exceptionnels où cette déclaration pour ordre ne peut être légalement exigée par l'Administration et où les parties refusent de l'établir, le Receveur doit inscrire et signer sur le registre des successions, à la date courante, une mention explicative et suffisamment détaillée, qui est considérée, pour la délivrance du certificat, comme constituant une « déclaration » proprement dite : (Rapp. *supra*, p. 20, Instr., n° 2.508, § 6) (20).

N° 2. — *Cas particuliers de production.*

49. — Le principe général de la production du certificat étant ainsi posé, il convient de préciser que le certificat doit être produit non seulement à l'occasion du décès ou de la déclaration d'absence du titulaire *inscrit*, mais encore à la suite de chaque transmission par décès ou absence qui ressort des énonciations du certificat de propriété, lorsque le titre fait l'objet d'un acte de cette nature. C'est l'un des aspects du caractère de « spécialité » du certificat préalable, qui a déjà été signalé (*supra*, p. 33).

Le certificat est imposé que le titulaire soit Français ou étranger et qu'il soit décédé en France, dans une colonie où l'enregistrement n'est pas établi, dans un pays de protectorat ou à l'étranger.

Il doit, en outre, être produit après le décès du *conjoint* du titulaire inscrit, sauf lorsque le certificat de propriété mentionne expressément que le titre appartient au survivant comme bien propre.

Il n'est pas nécessaire, au surplus, pour que la production soit obligatoire, que les nouveaux titulaires soient désignés nominativement (Rapp. Instr. n° 3051). Le certificat doit donc être exigé lors de l'inscription des titres nominatifs, *au nom d'une succession*, dans le cas où celle-ci, par exemple, est gérée par un curateur ou un administrateur judiciaire, ou simplement au nom « *des héritiers de* » sans désignation individuelle.

(20) La règle ainsi établie permet d'éviter, dans la pratique, de nombreuses difficultés et elle n'a pas, de ce fait, manqué d'être rappelée dans les dernières instructions administratives (Instr. n° 4187, p. 5).

Sa production est évidemment indispensable dans l'hypothèse particulière où, après un partage de succession ou de communauté, — dans lequel tout ou partie d'un titre nominatif a fait l'objet d'un prélèvement, pour l'acquit du passif, avec pouvoir donné à l'un des héritiers ou à un tiers d'en réaliser le montant, — ce titre est aliéné par la personne désignée, sans avoir été, au préalable, immatriculé au nom de la succession ou des héritiers (Rapp. Instr. 4187, p. 64, n° 20).

50. — Par application des principes qui précèdent, le certificat délivré par le Receveur de l'Enregistrement doit être fourni dans les circonstances suivantes :

1° Extinction d'usufruit (loi du 13 juillet 1925, art. 45), lorsque le décès de l'usufruitier ou de la personne sur la tête de qui reposait l'usufruit est postérieur à la promulgation de cette loi ;

2° Réversion ou ouverture, soit de propriété, soit d'usufruit, au profit de propriétaires ou d'usufruitiers conjoints ou successifs ;

3° Droit de retour légal ou conventionnel, en cas de prédécès du donataire, de l'héritier ou du légataire ;

4° Mutations de titres inscrits au nom du titulaire postérieurement à son décès, soit comme achat avec des fonds lui ayant appartenu, soit en vertu de répartition tontinière ou d'emploi de fonds versés à la caisse d'épargne, soit en échange d'autres valeurs qui portaient le même libellé ;

5° Décès des grevés de substitution, des fidéicommissaires, exécuteurs testamentaires ou administrateurs spécialement pour les titres possédés par des étrangers ;

6° Attribution de biens de communauté à l'époux survivant à titre de conventions matrimoniales, en paiement de ses reprises, ou pour toute autre cause, renonciation à la communauté par la femme ou ses représentants ;

7° Décès des militaires et personnes tuées à l'ennemi, même dans les cas où l'exemption de droits de mutation est prévue par l'article 6 de la loi du 26 décembre 1914.

Au contraire, il n'y a pas lieu à production du certificat préalable dans les cas ci-après :

1° Décès des personnes domiciliées dans les colonies françaises où l'enregistrement a été établi.

Dans ce cas, en effet, l'impôt n'est pas exigible en France

même si les transmissions par décès sont exemptes de droits dans la colonie (Rapp. Instr. 2508, p. 7). Mais il est rappelé que le certificat doit être produit quand le *de cujus* était domicilié en Algérie, dans une colonie où l'enregistrement n'a pas été établi ou dans un pays de protectorat (v. p. 20).

2^o Décès de personnes domiciliées en Tunisie survenus depuis le 30 juillet 1932 (loi du 20 juillet 1932, art. 3) ;

3^o Successions en deshérence recueillies par le Domaine, les droits ne devenant exigibles que dans les cas où les héritiers du décédé auraient obtenu la remise des biens gérés par l'Administration ;

4^o Décès d'un représentant d'un titulaire, lorsque les ayants droit de ce représentant se trouvent écartés rétroactivement par un partage dont les effets remontent à une date antérieure à l'ouverture de la succession de leur auteur ;

5^o Décès du titulaire ou de l'usufruitier, quand le bénéficiaire de la mutation est l'Etat, ou bien un département, une commune, un établissement public hospitalier, ou un bureau de bienfaisance (art. 21 de la loi du 16 avril 1930) ;

6^o Mutation requise après le décès du titulaire, mais pour des motifs et dans des conditions excluant toute idée de transmission par décès, notamment, lorsqu'il résulte du certificat de propriété que le *de cujus* était inscrit à tort sur le titre, ou lorsque, en vertu d'un acte régulier et visé dans le certificat de propriété, il avait cessé, dès avant son décès, d'en être propriétaire ou usufruitier.

51. — On peut remarquer, en terminant, qu'il est une hypothèse dans laquelle le droit de mutation par décès est exigible et où les termes employés par le législateur ne permettraient pas de réclamer le certificat préalable, en cas de transfert, mutation, conversion au porteur ou remboursement des titres.

Il s'agit du cas particulier où les héritiers d'une personne disparue ou présumée absente, *en négligeant de provoquer la déclaration d'absence, se mettent en possession* des biens de la personne disparue ou accomplissent, à l'égard de son patrimoine, des actes de disposition (21).

(21) Dans ce cas, en effet, la doctrine et la jurisprudence reconnaissent que la prise de possession, quand elle est établie par les modes de preuve compatibles avec la procédure spéciale en matière d'enregistrement, entraîne l'exigibilité du droit de mutation par décès sur les immeubles (Cf. Cass. civ. 27 avril 1870 — 22 juin

SECTION III

Les sanctions encourues en cas de contravention et spécialement de la responsabilité personnelle du contrevenant

52. — Toute contravention aux dispositions des articles 204 et 266 du C. E. entraîne une double sanction : le paiement d'une amende fixe de 500 francs en principal, et la responsabilité personnelle du contrevenant, sauf son recours contre le redevable, des droits simples et en sus de mutation par décès (C. E., art. 264, 3^e al.).).

53. — Le commentaire de cette disposition, qui est commune aux diverses prescriptions édictées par l'article 15 de la loi du 25 février 1901 et l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903 (*Infra*, chapitres II et III) sera étudié plus tard (*Infra*, chapitre IV, p. 88).

54. — Toutefois, la question de la *responsabilité personnelle* du contrevenant, qui présente, en matière de production de certificat, certaines particularités, va être immédiatement examinée (22).

La responsabilité édictée par l'article 264, 3^e al., C. E. varie, à l'heure actuelle, suivant que le titre qui motive la production du certificat du Receveur a donné lieu, ou non, à un certificat de propriété établi par un notaire français, dans les conditions fixées par les articles 12 et suivants du décret du 25 octobre 1934.

55. — Dans la première hypothèse, c'est-à-dire lorsque le notaire détenteur de la minute de l'un des actes ayant trait à la propriété du titre (D., 25 octobre 1934, art. 13 et D., 26 octobre 1934, art. 18 : V. Instr. du 23 janvier 1935, en annexe à l'Instr., n° 4187, p. 56) délivre un certificat de propriété en vue du trans-

1808 — 30 avril 1821 — 12 mai 1834 — 26 juillet 1814 — 8 mai 1826. Instr. n° 1200, § 13 — *Contra Wahl* — Droit fiscal, II, n° 252, et note 4), et même sur les valeurs mobilières (Cass. civ. 26 juillet 1814 — Chambéry, 16 juin 1875 ; — *Contra* : Demante, Enregistrement, 4^e éd., t. II, n° 680 ; Naquet — Tr. des Droits d'enregistrement, 2^e éd., t. II, n° 814 ; Wahl, loc. cit. — Cf. T. A., 3^e éd., v° Absence, n° 16).

(22) Il y a lieu d'indiquer que les règles qui viennent d'être exposées sont applicables aux sociétés et collectivités françaises émettrices dont le siège social est en Algérie, ainsi que dans les départements du Bas-Rhin, du Haut-Rhin et de la Moselle à l'exception toutefois, pour ces trois départements, des sociétés anonymes de droit local soumises à la réglementation prévue par l'article 13 de la loi commerciale du 1^{er} juin 1924.

fert, de la mutation, de la conversion au porteur ou du remboursement de ce titre, la responsabilité de cet officier ministériel se substitue à celle de la société ou collectivité émettrice (D. du 25 octobre 1934, art. 22).

Par suite, dans tous les cas où une société est requise de procéder à l'une des opérations désignées ci-dessus, en vertu d'un certificat de propriété établi par un notaire français, elle n'a plus à rechercher s'il y a lieu à production du certificat préalable et n'encourt plus, à cet égard, aucune sanction (23).

56. — Au contraire, lorsque le titre n'a pas fait l'objet d'un certificat de propriété délivré par un notaire français, la responsabilité est à la charge de la collectivité intéressée.

Il en est ainsi, notamment, dans tous les cas où le certificat est délivré par une personne autre qu'un notaire français (24), ou quand la demande est faite par les parties elles-mêmes, sans qu'il soit établi de certificat de propriété (25).

57. — Il en est de même, semble-t-il, dans la circonstance

(23) Toutefois, il a déjà été signalé (supra, p. 22, note 1) qu'en fait et pour des raisons d'utilité pratique, les sociétés n'en continuent pas moins à demander le certificat du receveur. Cette circonstance reste d'ailleurs sans influence sur la responsabilité assumée par le notaire.

(24) Tout changement dans la propriété d'un titre nominatif, autre que l'extinction de l'usufruit et la cession, par voie de négociation en bourse ou de transfert réel, nécessite, en effet, la production d'un certificat de propriété (Cf. D. 26 octobre 1934, art. 17).

Dans les cas exceptionnels où il n'existe aucun acte pouvant donner compétence à un notaire français, ce certificat est dressé, soit par les consuls français à l'étranger, lorsqu'ils sont détenteurs de la minute de l'un des actes ayant trait à la propriété, soit par les magistrats, notaires ou fonctionnaires étrangers autorisés par les lois de leur pays, soit enfin par les consuls étrangers en France, quand une convention diplomatique leur a formellement reconnu le droit d'instrumenter.

D'autre part, le juge de paix a qualité pour délivrer le certificat de propriété lorsque la mutation a pour seule cause le décès d'un titulaire français domicilié dans son ressort et que les droits des nouveaux propriétaires résultent des seules dispositions de la loi, sans être modifiés ou constatés par un acte antérieur ou postérieur au décès, autre qu'un simple acte de notoriété (D. 25 octobre 1934, art. 13 — D. 26 octobre 1934, art. 18).

En outre, si la propriété des titres a été fixée uniquement par un jugement ou un arrêt, le certificat de propriété peut être établi par le greffier du Tribunal ou de la Cour d'Appel intéressée.

(25) Par ailleurs, en cas d'extinction d'usufruit ou de changement, soit dans la qualité civile, soit dans la capacité du titulaire, la mutation peut être effectuée à la demande des parties, sur production des titres, accompagnés des expéditions des actes ou pièces établissant l'extinction de l'usufruit et l'existence du nu-propriétaire, ou le changement de qualité ou de capacité (Cf. D. 25 octobre 1934, art. 15 ; D. 26 octobre 1934, art. 23).

Dans toutes ces hypothèses, comme il a déjà été indiqué, la responsabilité prévue par l'article 15, 4^e al., de la loi du 25 février 1901, incombe uniquement à la société ou collectivité émettrice.

particulière où, le total de ses émissions, actions et obligations, excédant 10 millions de francs en capital, la société ou collectivité doit s'assurer le concours d'un ou plusieurs établissements de banque ou banquiers, auprès desquels les opérations de transfert, conversion au porteur et remboursement peuvent être demandées sans autres formalités que celles qui auraient été exigées à ses propres guichets (Cf. D., 25 octobre 1934, art. 7).

Sauf conventions contraires, en effet, cette responsabilité fiscale, reste à la charge de la collectivité émettrice.

L'article 7 précité du décret du 25 octobre 1934 prévoit bien une substitution de responsabilité, mais celle-ci est seulement relative à l'attestation, par les établissements de banque ou banquiers, de l'identité des requérants. Sur ce point, la responsabilité de l'établissement intermédiaire est substituée à celle de la société ou collectivité émettrice. Mais aucun texte ne décide que la responsabilité édictée par l'article 264 C. E. passe à la charge de l'établissement intermédiaire.

Au surplus, celui-ci agit comme préposé de la société qui garantit sa solvabilité (art. 7 précité, 5^e al.).

On doit donc en conclure, à notre avis, que l'établissement intermédiaire échappe à toute responsabilité d'ordre fiscal, quand il agit pour le compte de la société ou collectivité émettrice, celle-ci demeurant seule tenue, à l'égard de l'Administration, des obligations prévues par la loi du 25 février 1901.

Cette règle ne paraît cesser de s'appliquer que dans les cas où il existe des conventions contraires entre les parties. Même s'il y a lourde faute de la part de l'établissement intermédiaire, il ne semble pas que la responsabilité fiscale incombant à la société ou collectivité émettrice puisse *directement* être mise à la charge de cet établissement (26).

(26) La société, conformément aux principes du droit commun, aura simplement une action récursoire contre l'établissement dont il s'agit.

CHAPITRE II

MESURES INSTITUÉES, POUR LES VALEURS HÉRÉDITAIRES DUES OU DÉTENUES PAR DES TIERS, ET LES SOMMES OU RENTES DUES PAR LES COMPAGNIES D'ASSURANCES SUR LA VIE, QUAND LES HÉRITIERS SONT DOMICILIÉS EN FRANCE.

58. — La loi de 1901 a organisé, pour les titres nominatifs, un contrôle perfectionné (V. Chapitre précédent) susceptible d'atteindre, avec une égale efficacité, les titres que le défunt avait en sa possession et ceux pouvant se trouver entre les mains de tiers.

Mais ce contrôle est conditionné par la forme même du titre ; le numéraire, les valeurs au porteur, les écrits constatant des droits incorporels, les objets mobiliers représentant une grande valeur sous un très faible volume, tels que les bijoux, ne peuvent être atteints par des mesures analogues.

En cette matière, le législateur de 1901 a estimé qu'il n'était pas possible d'exercer une surveillance effective des biens dont il s'agit, lorsqu'ils étaient en la possession du défunt et qu'ils pouvaient, par suite, être appréhendés directement par les héritiers ; il a seulement institué des prescriptions spéciales, lorsque certains de ces biens étaient détenus par des tiers. C'est ainsi qu'il a été amené à associer à son contrôle deux catégories importantes de tiers, pour lesquelles il a fixé, d'ailleurs, des règles différentes.

L'article 15, § 3, de la loi du 25 février 1901 a prévu, à cet égard, que les dépositaires, détenteurs ou débiteurs de valeurs héréditaires devraient, lorsqu'ils auraient connaissance de l'ouverture de la succession, adresser la liste de ces valeurs au Directeur départemental de l'Enregistrement. En outre, le paragraphe 5 du même article a imposé aux compagnies d'assurances sur la vie l'obligation de ne se libérer des sommes, rentes ou émoluments quelconques dont elles se trouvaient redevables, en raison du décès de l'assuré, que sur la présentation d'un certificat

délivré par le Receveur de l'Enregistrement et constatant que les droits exigibles avaient été acquittés.

59. — Par ailleurs, les premières de ces mesures ayant donné lieu à une fraude particulière, au moyen de comptes revêtant diverses formes et désignés sous les noms de « comptes joints », « comptes conjoints » ou « comptes indivis » ou « collectifs », l'article 7 de la loi du 31 mars 1903 a édicté de nouvelles dispositions destinées à combattre cette fraude.

60. — Enfin, il convient de signaler que c'est seulement dans le cas où les héritiers ou ayants droit sont domiciliés en France que les diverses prescriptions qui précèdent, — et qui vont être étudiées distinctement, — deviennent applicables. Des formalités spéciales sont prévues, en effet, lorsque les successibles sont domiciliés à l'étranger (V. *infra*, chap. III).

SECTION I

Dépositaires, débiteurs ou détenteurs de valeurs héréditaires

61. — D'après l'article 15, § 3, de la loi du 25 février 1901 (C. E., art. 270, § 1), les sociétés, compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou agents d'affaires qui seraient dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'ils sauraient ouverte, devront adresser, soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations, au Directeur de l'Enregistrement du département de leur résidence, la liste de ces titres, sommes ou valeurs. Il en sera donné récépissé.

Ce texte désigne ainsi un certain nombre d'*assujettis*, soumis à ses prescriptions et précise, d'une part, les *biens* qui doivent donner lieu à un avis à l'Administration, d'autre part, les *règles de production* de cet avis.

§ 1. — COLLECTIVITÉS ET PERSONNES ASSUJETTIES

62. — Comme l'a précisé le rapporteur de la loi de 1901, l'obligation d'adresser un avis du paiement, du transfert ou de la remise n'incombe pas aux simples particuliers, mais seulement aux *sociétés* ou *administrations publiques* et *personnes qui, par*

leur profession, sont en rapport avec le public (Rapport de M. Cordelet, J. O., 9 juillet 1896 ; Doc. Parl. Sénat, p. 305, col. 3 ; R. E. 3817, p. 367).

N° 1. — *Sociétés et collectivités.*

63. — La loi ne faisant aucune distinction, *toutes les sociétés sont assujetties à cette obligation*, aussi bien les sociétés civiles que les sociétés commerciales, les sociétés de personnes que les sociétés de capitaux ou à responsabilité limitée (Instr. n° 3051, p. 4).

64. — L'obligation s'impose également pour les *sociétés étrangères ayant une succursale en France*, qui sont comprises dans la désignation générale de « sociétés et compagnies ». Il en est de même pour les *succursales étrangères de sociétés françaises*. C'est, en effet, sous la protection de la loi française que s'est formé le contrat qui a rendu la société dépositaire, débitrice ou détentrice, sans qu'il y ait lieu de distinguer si les valeurs à remettre sont déposées en France ou à l'étranger (Cf. T. A., *op. cit.*, v° SS^{ons}, n° 1406).

A l'appui de cette thèse, on peut invoquer la jurisprudence de la Cour de Cassation qui, à propos du droit de timbre institué par la loi du 5 juin 1850 et exigible sur les contrats d'assurances, a décidé que ce droit était dû sur les assurances conclues par les compagnies françaises en pays étranger (Cass. Civ., 23 janv. 1854 ; Instr. n° 2020, § II) (1).

65. — *Les compagnies d'assurances contre les accidents*, bien que n'étant pas soumises aux obligations spéciales incombant aux compagnies d'assurances sur la vie (*infra*, section III), doivent cependant remettre au Directeur de l'Enregistrement du lieu de leur siège, le bordereau prescrit par l'article 270, § 1, C. E. pour les indemnités versées, à la suite du décès de l'assuré, aux bénéficiaires d'assurances contre les accidents mortels. Ces sommes dépendent, en effet, au point de vue fiscal, de la succession de l'assuré (Seine, 22 janvier 1916, R. E., 6.525 ; Rapp., *infra*, p. 16), l'article 6 de la loi du 21 juin 1875 (C. E., art. 65) visant d'une manière générale les sommes dues par l'assureur en raison du décès de l'assuré, sans distinguer selon

(1) Une décision ministérielle du 26 avril 1937 a d'ailleurs reconnu, à la suite d'un jugement du Tribunal de Monaco (Rapp. *infra*, p. 154), que les succursales étrangères de sociétés françaises doivent adresser à l'Administration la liste des valeurs dont se trouvent dépositaires ou débitrices leurs succursales étrangères, même si les ayants-droit à la succession ont leur domicile hors de France.

qu'il s'agit d'assurances sur la vie ou d'assurances contre les accidents (R. E., 5.632 ; Cf. Rouen, 4 novembre 1929 ; J. E., 34.028 ; Cf. T. A., *op. cit.*, v^o SS^{ons}, n^o 447).

66. — *Les caisses locales et régionales de crédit agricole*, dont le régime juridique est fixé par la loi du 5 août 1920, ont le caractère de sociétés commerciales, qui leur est expressément reconnu par l'article 21 de la loi. Elles sont donc soumises aux prescriptions de l'art. 270, § 1, C. E., notamment pour les dépôts en compte courant ou dépôts de titres qu'elles ont la possibilité de recevoir (L. 5 août 1920, art. 14).

67. — Les mêmes obligations avaient été reconnues applicables à la *Compagnie des Chemins de fer de l'Etat* (T. A., 3^e éd., v^o SS^{ons}, n^o 1406, III ; D. E. Suppl. à 4^e éd., eod. v^o, n^o 2714). Elles s'imposent donc actuellement à la *Société Nationale des Chemins de fer français*, créée par la convention du 31 août 1937, — intervenue entre le Ministre des Travaux publics et les grandes compagnies de chemins de fer, — et placée, sauf certaines dérogations, sous le régime des sociétés anonymes (Décret du 31 août 1937, art. 2).

68. — Au contraire, les *sociétés mutuelles de secours ou d'assurances* ne semblent pas tenues d'adresser l'avis du paiement pour les capitaux qu'elles peuvent avoir à verser aux ayants droit de leurs membres décédés. Elles s'abstiennent, en effet, de mettre un capital en valeur, ce qui exclut l'acquisition de bénéfices. Au surplus, même en assimilant à des bénéfices certaines réserves, — notamment pour les sociétés d'assurances mutuelles, — ces bénéfices ne seraient point partagés. Elles constituent, dès lors, de simples groupements (Thaller, *Traité élémentaire de droit commercial*, 8^e édition, 1931, n^{os} 237 et 731) et non de véritables sociétés ; à ce titre, elles paraissent échapper aux prescriptions de l'article 15 de la loi du 25 février 1901.

69. — Les mêmes règles semblent applicables aux sommes dues, à quelque titre que ce soit, par les *caisses d'assurances sociales* à la succession d'un assuré, dès l'instant où ces organismes sont constitués et administrés conformément aux dispositions générales de la loi du 1^{er} avril 1898 sur les sociétés de secours mutuels (L. 5 avril 1928, art. 26, § 1). D'ailleurs, les allocations versées au décès de l'assuré, en vertu de la loi du 30 avril 1930 et de l'article 19 de la loi du 5 avril 1928, échappent, en

toute hypothèse, à l'impôt de mutation par décès (Sol. Administration, 13 novembre 1931, Instr. n° 4106, § 16).

70. — Pour les *caisses d'épargne*, leur situation au regard des prescriptions de l'article 271, § 1, du C. E., doit être résolue par une distinction.

Les *caisses d'épargne ordinaires* constituent essentiellement des établissements de prévoyance. A certains égards, cependant, elles ont le caractère d'institution de crédit ou de banque, dès lors qu'elles reçoivent en dépôt des sommes qu'elles font fructifier. Toutefois, elles diffèrent de ces institutions en ce que leurs fondateurs et directeurs n'ont en vue qu'un but philanthropique, exclusif de tout lucre personnel, et en ce qu'elles ne sont pas des établissements commerciaux (Dalloz, Rép. prat., v° Caisses d'épargne, n° 7 et suiv.). La doctrine et la jurisprudence s'accordent, en outre, à décider qu'elles constituent des établissements privés, auxquels les principes du droit commun sont applicables. Elles échappent, de ce fait, aux prescriptions de l'article 271, § 1, précité. (Cf. Sol. Administration, 26 mars 1928 ; Instr. n° 4007, § 19) (2).

Quant à la *Caisse nationale d'épargne*, dite aussi Caisse d'épargne postale, elle semble constituer un service de l'Etat, plutôt qu'un établissement public autonome (V. Dalloz, *loc. cit.*, n° 225 et suiv.). Par suite, depuis la mise en vigueur de la loi du 4 avril 1926, l'obligation d'adresser l'avis du paiement, de la remise ou du transfert s'impose à l'Administration des Postes, chargée d'assurer son fonctionnement.

71. — L'article 33 de cette loi a étendu, en effet, aux *administrations publiques* les obligations incombant aux dépositaires, débiteurs ou détenteurs de titres, sommes ou valeurs héréditaires, en vertu des paragraphes 3 et 4 de l'article 15 de la loi du 25 février 1901.

Antérieurement, c'était en exécution de simples mesures administratives que divers services comme celui des comptables du Trésor (Décisions ministérielles des 13 décembre 1837 et 18 février 1887 ; Circulaires, Comptabilité Publique n° 1757,

(2) Cependant, le paiement de l'impôt de mutation par décès exigible sur les sommes qui leur ont été déposées est assuré par l'article 23 de la loi du 20 juillet 1895. Ce texte, en effet, a rendu obligatoire la double formalité du timbre et de l'enregistrement pour les certificats de propriété et actes de notoriété exigés par les caisses d'épargne, tout en maintenant l'immunité des droits prévue par les articles 20 et 21 de la loi du 9 avril 1881.

du 27 novembre 1899 et n° 2256 du 21 octobre 1919), portaient à la connaissance de l'Administration de l'Enregistrement les paiements effectués aux créanciers de l'Etat, des départements, des communes et des établissements publics.

Ces renseignements sont désormais obligatoires et s'imposent à tous les services de l'Etat sans exception. L'Administration des Postes, en particulier, ne saurait s'y soustraire, en invoquant le secret professionnel rigoureux auquel elle est tenue, et elle doit notamment donner avis des mandats-poste payés à des héritiers de titulaires et des reliquats de comptes de chèques postaux appartenant à des personnes décédées, qu'il s'agisse, d'ailleurs, de paiements ou de virements (T. A., 3^e éd., éod. v^o, n° 1417). En raison du grand développement des comptes de chèques postaux, qui entrent de plus en plus dans le domaine de l'utilisation courante, il existe ainsi pour l'Administration de l'Enregistrement, une source précieuse de renseignements (3).

N° 2. — *Particuliers.*

72. — En dehors des sociétés et des administrations publiques, un certain nombre de particuliers se trouvent également assujettis à l'obligation de fournir l'avis prévu par l'article 15, § 3 et 4, de la loi du 25 février 1901.

73. — Les *agents de change* et les *banquiers* sont expressément visés par ce texte, de même que les *changeurs* et *escompteurs*.

La loi a entendu, par cette énumération, atteindre tous les professionnels qui se livrent au commerce de l'argent ou des valeurs, c'est-à-dire à la négociation des effets publics ou autres, des effets commerciables et des matières métalliques, opérations qui étaient initialement le monopole des agents de change (Rapp. Dalloz, Rép. Prat., vis Agent de Change, n^{os} 88, 122 et suiv., 153 et suiv., Escompteur, n° 3, Banquier, n° 24).

Par suite, bien que ne figurant pas dans l'énumération, les *coulissiers*, dont l'existence légale a été constatée par l'article 14 de la loi du 13 avril 1898 (D. P., 98, 4, 97), tombent sous le coup de l'article 14 (Rapport de M. Cordelet ; R. E. 3817).

(3) Il est curieux de constater que ce mode de contrôle s'intègre dans le système monétaire préconisé par un économiste, M. Solvay, et connu sous le nom « comptabilisme » (Rapp. Gide et Rist, *Histoire des Doctrines Economiques*, éd. 1909, p. 278 et 363).

74. — Les *agents d'affaires* sont également astreints à la production de l'avis. On désigne, sous ce mot, les personnes qui, sans aucun caractère public, se chargent habituellement des affaires d'autrui, moyennant un salaire, et dont la spécialité s'annonce à l'extérieur par une certaine publicité. L'agent d'affaires est soumis à la patente, comme exerçant une profession commerciale (C. comm., art. 632), non comprise dans les exemptions prévues par l'article 17 de la loi du 15 juillet 1880. Par suite, dans les cas douteux, résultant des multiples formes que peut revêtir l'agence d'affaires, pour décider si une personne déterminée est tenue, d'après son activité professionnelle, de se conformer aux obligations prévues par l'article 270, § 1 et 2, C. E., il suffira pratiquement de se renseigner auprès du service des Contributions directes pour savoir si elle est imposée ou imposable à la patente en qualité d'agent d'affaires.

C'est ainsi, notamment, que les prescriptions de l'article 270 sont applicables aux *curateurs* et *administrateurs provisoires des successions vacantes*, près le Tribunal de la Seine, qui sont imposés comme agents d'affaires à cette contribution (Cons. d'Etat, 15 avril 1869; Rec. Lebon, p. 362; et 19 mars 1880; Lebon, p. 327).

Pour la même raison, les *commissionnaires*, — qui n'ont pas été compris dans l'énumération légale, à raison de l'imprécision de ce terme, tant au point de vue financier qu'au point de vue commercial (Rapp. de M. Mesureur, J. O. Doc. parl. Chambre, p. 1745, col. 1), — ne sont tenus des obligations de la loi de 1901 que s'ils ont la qualité d'agents d'affaires.

75. — L'article 270 désigne, en outre, les *officiers publics et ministériels*. Ses prescriptions s'imposent, dès lors, aux notaires, avoués, greffiers et huissiers. Elles s'imposent également aux *commissaires-priseurs*, qui sont des officiers ministériels (L., 27 ventôse, an IX et 28 avril 1816; Cf. Dalloz, Rép. prat., v^o Commis. priseur, nos 1, et 9 et suiv.), mais seulement dans le cas où, pour obtenir la remise des objets déposés chez eux, ou le paiement du prix de ces objets, les ayants-droit doivent invoquer leur qualité d'héritiers ou se prévaloir du décès de leur auteur (Rapp. *infra*, p. 59). Cette hypothèse se produit, notamment, lorsque le décès survient entre la vente et le règlement du prix. Mais l'officier ministériel n'a aucun avis à fournir lorsque, la vente ayant été requise postérieurement à l'ouverture

de la succession, par les héritiers ou légataires en leur nom propre, ceux-ci reçoivent le prix, non comme héritiers, mais comme vendeurs (Sol. 13 déc. 1902 ; Instr. n° 3102, § 5).

76. — Les obligations de la loi de 1901 incombent, en outre, aux *courtiers maritimes* et *courtiers d'assurances maritimes*, dès l'instant où ceux-ci ont le caractère d'officiers ministériels. La question est plus délicate pour les *courtiers en marchandises* figurant sur la liste des courtiers inscrits. Depuis la loi du 18 juillet 1866, en effet, les courtiers en marchandises ne sont plus que de simples commerçants. Les courtiers libres échappent donc aux prescriptions de l'article 271, sauf dans le cas où ils pourraient être considérés comme agents d'affaires. Au contraire, les courtiers inscrits agissent en qualité d'officiers publics aussi bien dans les ventes de marchandises aux enchères et en gros, pour lesquelles ils jouissent d'un privilège exclusif (L. 18 juillet 1864, art. 4), que dans les ventes mobilières qu'ils sont appelés à réaliser concurremment avec d'autres officiers publics. Il semble, dès lors, qu'à ce titre, ils sont tenus de fournir l'avis de la remise ou du paiement dans les conditions qui viennent d'être précisées pour les commissaires-priseurs.

77. — Une difficulté se présente également pour les *agréés* près les tribunaux de commerce. La jurisprudence et la doctrine sont unanimes à reconnaître, en premier lieu, que ces auxiliaires des juridictions consulaires n'ont aucun caractère public (Avis Cons. Etat 9 mars 1825) et ne sont pas officiers ministériels (Lyon, 27 décembre 1898 ; Journ. des trib. de comm., t. XLIX, p. 658 ; Cass. Req. 4 mai 1915, D. P. 1916, I, 205 ; Rapp. Aix, 9 février 1925, D. P. 1925, II, 141 et la dissertation de M. J. Appleton ; Cass. Civ. 29 juillet 1936, D. P. 1936, I, 86, et la note du même auteur ; — Cf. Dalloz, *op. cit.*, v° Agréé, n° 21, Thaller, *op. cit.*, n° 2247, notes 2 et 4). Mais elles sont divisées sur le point de savoir si l'agréé accomplit des actes de commerce. Suivant la jurisprudence, le mandat *ad litem* dont il est investi est essentiellement civil (V. not. Cass. Civ. 8 février 1869, D. P. 1869, I, 74 ; 5 février 1907, D. P. 1907, I, 429 ; Lyon, 18 mars 1910, D. P. 1911, II, 70). Pour une partie de la doctrine, l'agréé aurait la qualité d'agent d'affaires (Lyon-Caen et Renault, tome I, n° 403 ; Camberlin, Manuel Pratique des tribunaux de commerce, p. 292 ; Cf. Dalloz, *op. cit.*, v° Agréé, n° 22).

En présence de ces divergences, il n'est donc pas possible de

conclure d'une façon certaine que les agréés sont de véritables agents d'affaires. Par suite, en l'état actuel de la jurisprudence, ils échappent aux prescriptions de l'article 270 C. E.

78. — Les *trésoriers payeurs généraux*, en dehors de leurs fonctions de comptables du Trésor Public, sont autorisés à réaliser certaines opérations financières, avec leurs fonds particuliers (Rapp. Dalloz, Rép. prat., v^o Trésor Public, n^o 31). Antérieurement à 1926, une circulaire du Ministre des Finances, en date du 12 octobre 1907, leur avait prescrit de fournir au service de l'Enregistrement, dans la forme et les délais prévus par l'article 15, § 3, de la loi du 25 février 1901, la liste des sommes, titres ou valeurs dépendant de leurs fonds particuliers qu'ils sont appelés à rembourser ou à remettre aux héritiers en cas de décès (Circ. n^o 703 ; D^{on} du mouvement général des fonds ; Instr. n^o 3228, § 10).

Depuis la loi du 4 avril 1926 (*supra*, p. 49), ils sont tenus, en outre, des obligations incombant à tous les fonctionnaires publics.

§ 2. — BIENS MOBILIERS VISÉS PAR LA LOI

79. — L'article 270, § 1 et 2 du C. E., prescrit aux tiers qu'ils désignent, et qui viennent d'être examinés, d'adresser au service de l'Enregistrement la liste des « *titres, sommes ou valeurs héréditaires* » dont ils seraient « *dépositaires, détenteurs ou débiteurs* ».

80. — Par leur généralité, les termes employés par le législateur ne permettent aucune réserve fondée sur la *cause* ou la *nature* du dépôt, de la détention ou de la dette. Il n'y a donc pas lieu de rechercher si le dépôt est régulier ou irrégulier, s'il a été conclu ou non dans l'intérêt du déposant, s'il a le caractère d'un dépôt volontaire, d'un dépôt nécessaire ou s'il a été ordonné par la justice. Il importe peu également que les sommes, titres ou valeurs aient été déposés à la suite d'un litige et, par conséquent, qu'il s'agisse d'un séquestre conventionnel, judiciaire ou légal. Il n'y a pas lieu non plus de distinguer suivant que les sommes ont été déposées en vue d'un placement déterminé, d'une opération financière ou d'un versement à effectuer à un créancier, ou suivant qu'elles représentent un capital ou des intérêts.

81. — *L'origine de la dette* est également indifférente. Plusieurs auteurs (V. notam. Besson, *Traité pratique de l'impôt progressif des successions*, 1920, n° 871 ; *Traité alphabétique des droits d'enregistrement*, 3^e éd., v° Succession, n° 1419 ; Vacquier : « *La saisine héréditaire et les lois fiscales modernes* », th. Paris, 1927, p. 69, note 1) estiment, cependant, que, malgré ses termes absolus, l'article 15 de la loi du 25 février 1901 n'atteint que les sommes, titres ou valeurs que le défunt a pu confier, dans un but quelconque, aux intermédiaires énumérés dans la loi et dont ceux-ci doivent la restitution, non comme débiteurs ordinaires, mais en leur qualité même de banquier, d'officier public, de déposaire ou de détenteur. Par suite, les sommes qu'ils doivent comme simples particuliers, en vertu d'une obligation ou d'un contrat de droit commun ne se rattachant pas par un lien nécessaire au caractère dont ils sont revêtus, resteraient en dehors des prévisions de l'article 15.

A l'appui de cette thèse, ils invoquent l'intention du législateur, qui s'opposerait à une interprétation littérale de cet article (4).

(4) Les auteurs du *Traité Alphabétique des Droits d'Enregistrement* (3^e éd., v° *Succès*, n° 1419 — V) expriment notamment l'avis suivant : « A s'en tenir strictement aux termes de la loi, il semble qu'on ne doive pas rechercher si la dette est la conséquence d'une opération se rattachant à la profession de l'assujéti ou si elle résulte d'une obligation étrangère à la qualité de banquier, d'agent d'affaires, d'officier public, etc..., et personnelle, pour ainsi dire, au débiteur envisagé comme simple particulier. Dans cet ordre d'idées, le prix non payé d'une maison acquise par un banquier pour son habitation personnelle, les sommes dont une société commerciale est débitrice envers ses fournisseurs, le montant d'une facture de marchand due par un notaire pour provisions de ménage, devraient, au décès des créanciers, être portés sur la liste prescrite par l'article 15.

L'Administration paraît adopter cette interprétation rigoureuse. Dans l'instruction 3051, elle prescrit, en effet, de donner avis de chaque paiement effectué « à des héritiers d'employés ou de retraités, à titre soit de prorata de salaires ou de traitements, soit d'arrérages de pensions ». Or, il est évident que ces dettes dérivent d'un contrat du droit commun et non du caractère professionnel spécial des sociétés et autres assujettis.

On peut douter cependant que telle ait été l'intention du législateur. Le but à atteindre était de frapper les valeurs mobilières qui échappent trop souvent à l'impôt de mutation par décès. Il fallait donc s'adresser aux personnes ou collectivités dont les rapports habituels avec le public se manifestent par des opérations de dépôt, de détention ou de maniement de titres ou de sommes d'argent. En visant exclusivement ces personnes ou collectivités, la loi a montré clairement que c'est à raison seulement de leurs opérations ordinaires qu'elle les soumettait à des obligations spéciales. Si elle avait entendu les poursuivre jusque dans leurs relations extra-professionnelles, il n'y aurait pas eu de raison pour que les mesures prescrites par l'article 15 ne fussent pas généralisées et imposées aux simples particuliers. Il est à noter d'ailleurs, que dans les travaux préparatoires, les exemples proposés se rapportent tous à des comptes-courants, à des sommes en dépôt dans les banques, à des fonds remis par un débiteur à un officier ministériel pour acquitter une obli-

Mais cette opinion se heurte, en premier lieu, au texte même de l'article 15 de la loi du 25 février 1901, qui est clair et précis. Or, il est de principe que les textes clairs et précis doivent être appliqués littéralement. Par ailleurs, la Cour de Cassation tend à consacrer, d'une façon absolue, ce principe de l'interprétation littérale de la loi fiscale (Pilon, *Principes et technique des droits d'enregistrement*, nos 40 et suiv. ; Laborde-Lacoste, *op. cit.*, n° 184 et suiv. ; Cf. notamment Cass. civ., 15 février 1937 et note signée E. P. ; D. P. 38, I, 17 ; v. M^{lle} Parcellier : *De l'interprétation des lois d'enregistrement*, thèse, Bordeaux, 1938).

L'intention du législateur ne peut donc être retenue que lorsqu'il s'agit d'interpréter un texte obscur ou ambigu. On ne saurait, dès lors, l'invoquer pour limiter la portée d'un texte suffisamment explicite, qui ne comporte lui-même aucune réserve (Dalloz, *op. cit.*, v° Enregistrement, n° 45 et suiv. ; Rapp. Cass. civ. 15 juillet 1930 ; D. H. 1930, 473).

Il en est de même de l'argument tiré des travaux préparatoires. Pour l'interprétation des lois fiscales, en effet, la Chambre civile et la Chambre des Requêtes de la Cour de Cassation ne font état qu'avec la plus grande réserve de ces travaux, motif pris de ce que « des raisonnements » ne permettent pas de limiter la portée de la loi, en ajoutant à celle-ci « des exigences restrictives qu'elle ne contient pas » (Cf. not. Cass. civ. 29 décembre 1932, citée dans la note ci-dessus signée E. P., D. P. 38, I, 17 ; Req. 3 juin 1930 ; D. P. 1930, I, 85).

D'ailleurs, au cas particulier, les travaux préparatoires ne viennent nullement à l'appui des thèses précitées.

L'article 15 de la loi du 25 février 1901 est la reproduction, avec certaines modifications importantes, cependant, de l'article 11 du texte voté primitivement par la Chambre. Or, le paragraphe 3 de ce texte était ainsi conçu : « *Nul* dépositaire « ou détenteur de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une « succession ne pourra s'en dessaisir autrement que sur la présentation d'un certificat délivré sans frais par le Receveur de « l'Enregistrement, et constatant, soit l'acquiescement, soit la « non exigibilité de l'impôt de mutation par décès. Cette disposition est applicable : 1° aux assureurs sur la vie en ce qui concerne les sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par

gation à échéance fixe, etc... (V. le rapport de M. Cordelet, p. 505, col. 1) et qu'ils n'ont jamais trait à des dettes de droit commun ».

« eux à raison du décès de l'assuré ; 2^o aux sociétés, compagnies « et banquiers *en ce qui concerne toutes les sommes dues, même autrement qu'à titre de dépôt*, à l'auteur de la succession. »

A la suite de diverses protestations, l'accord s'établit entre la Chambre et le Sénat sur un texte transactionnel, qui est devenu l'article 15 de la loi du 25 février 1901, et à propos duquel le rapporteur soulignait que « la disposition du paragraphe 3 n'atteint plus les simples particuliers, mais seulement les sociétés et les personnes qui, par leur profession, sont en rapport avec le public ». (Rapport de M. Cordelet, R. E. 3817, p. 367). Mais, il n'a jamais été précisé que c'était *en raison de leur activité professionnelle seulement* que ces sociétés ou personnes se trouvaient assujetties.

En définitive, aucun argument solide ne s'oppose à l'application littérale de l'article 15 de la loi du 25 février 1901.

Il est donc normal d'estimer que c'est pour « toutes les sommes dues », à quelque titre que ce soit, que les personnes et collectivités visées doivent fournir l'avis du paiement ou de la remise. Par suite, c'est à bon droit que l'Administration a prescrit à celles-ci de donner avis des paiements qu'elles peuvent effectuer entre les mains d'héritiers d'employés, représentant des arrérages de pensions ou de retraites ou des prorata de salaires ou de traitements (Instr. n^o 3051, p. 4).

82. — D'autre part, la *nationalité du défunt* et le *lieu du décès* sont indifférents pour la production de l'avis, bien que ces éléments soient déterminants, en ce qui concerne l'exigibilité du droit de mutation par décès.

On a voulu ainsi éviter aux assujettis l'obligation de trancher « à leurs risques et périls », la question toujours délicate de l'exigibilité des droits (Instr. 3051, p. 4). Mais, ainsi qu'il a déjà été précisé, en ce qui concerne le certificat préalable (V. *supra*, p. 38), cette mesure est destinée plutôt à atténuer la responsabilité des assujettis, qu'à leur imposer un surcroît d'obligations (5).

(5) Par suite, si l'une des personnes ou collectivités visées à l'article 15 n'adressait pas l'avis prévu par ce texte, pour des paiements ou remises relatifs à une succession ne donnant pas ouverture à l'impôt de mutation par décès en France, aucune pénalité ne saurait, du moins à notre avis, lui être appliquée (Contra T. A., 3^e éd, v^o SS^oms, n^o 1427 — Defrenois, n^o 370). Le dépositaire, détenteur ou débiteur s'est borné, en effet, à trancher, « à ses risques et périls », la question de l'exigibilité de l'impôt. Il a, de ce fait, engagé sa responsabilité, mais celle-ci n'est qu'éventuelle

83. — Enfin, il convient de souligner le caractère de *spécialité* de l'avis. Chaque paiement, remise ou transfert doit être envisagé isolément et faire l'objet d'un avis particulier, même si la personne ou collectivité est débitrice, détentrice ou dépositaire de titres, sommes ou valeurs autres que ceux qui font l'objet de l'opération demandée (Instr. n° 3051, p. 6).

84. — Tous les paiements, remises ou transferts opérés dans les conditions prévues à l'article 15 doivent être portés à la connaissance de l'Administration. Le mot transfert ne désigne pas, ici, l'inscription sur les registres de la collectivité émettrice attributive de la propriété d'un titre nominatif (*supra*, chapitre 1, p. 16), mais simplement l'opération par laquelle le compte ouvert au nom du défunt est porté au nom de l'héritier.

Ainsi qu'il a déjà été précisé, les sommes versées aux héritiers ou ayants droits doivent être déclarées quelles que soient leur provenance ou leur destination. Toutefois, l'avis ne doit pas être produit pour les sommes et valeurs inférieures à 200 francs (D. M. F., 31 mars 1928, Instr. n° 3990), bien que ces sommes doivent, évidemment, être comprises dans l'actif héréditaire.

85. — Les tiers visés à l'article 15 doivent également mentionner les *titres et valeurs* faisant l'objet des opérations qui viennent d'être énoncées. Le terme « valeurs » désigne les titres représentatifs de droits négociables suivant les modes du droit commercial, et caractérisés par leur uniformité (Rapp. Cass. 9 août 1879, D. P. 79, I, 289 ; Cf. Combes, *op. cit.*, p. 3 ; Dalloz, *op. cit.*, v° val. mob. n° 4), c'est-à-dire les valeurs mobilières. Le mot « titres » paraît devoir être réservé aux écrits établissant l'existence de droits incorporels, transmissibles dans les formes du droit commercial, du droit commun, ou même non transmissibles. On doit ranger dans cette catégorie les effets de commerce à l'ordre du défunt, les bons au porteur et les billets simples souscrits à son profit (Cf. R. E. 4331-VIII).

et ne semble pouvoir être mise en jeu qu'à la double condition que l'État soit créancier d'une somme quelconque, au titre de l'impôt, et que cette somme n'ait pas été réclamée ou recouvrée du fait de la personne ou de la collectivité. L'État, en effet, a associé, à son contrôle fiscal, un certain nombre de tiers, qui se trouvent ainsi garants du recouvrement de l'impôt. Mais cette obligation légale de garantie qui pèse sur eux ne saurait évidemment prendre naissance qu'avec la créance de l'État. Dès lors, en l'absence d'un texte formel précisant que la production de l'avis doit avoir lieu dans tous les cas, même lorsque l'impôt n'est pas dû, aucune pénalité ne paraît pouvoir être réclamée, si le Trésor n'a pas subi de préjudice (V. *infra* — Sanctions, chap. IV).

86. — En ce qui concerne les *certificats* ou *récépissés nominatifs* délivrés en représentation de titres nominatifs, les distinctions qui ont été indiquées précédemment (V. chap. I, p. 21) doivent être maintenues. Par suite, tombent seuls sous le coup de l'article 270, § 1, C. E., les certificats qui n'ont pas le caractère de véritables titres nominatifs, c'est-à-dire ceux qui constatent le dépôt, soit dans les caisses de la collectivité émettrice, soit dans celles d'un établissement quelconque, de titres, d'actions ou d'obligations (Cf. Instr. n° 3466, § 4; v. p. 22), les certificats provisoires d'actions (v. p. 22), les certificats nominatifs délivrés par les communes, conformément au Règlement du 23 juin 1879 (v. p. 23) et les certificats établis en représentation de titres étrangers non abonnés, dans les conditions prévues par l'article 4 de la loi du 16 février 1932 (v. p. 25).

Les autres certificats ou récépissés sont soumis, en effet, aux prescriptions de l'article 264 C. E. et ne sauraient, de ce fait, motiver la production de l'avis (v. *infra*, p. 60).

87. — Par ailleurs, le texte légal ne mentionnant que les « sommes, titres ou valeurs », les *meubles corporels*, tels que bijoux, argenterie, etc... ne donnent pas lieu à l'avis, en cas de remise aux héritiers du déposant.

§ 3. — RÈGLES DE PRODUCTION DE L'AVIS

Il convient d'examiner séparément les conditions de production et la forme de l'avis prévu par le texte légal.

N° 1. — Conditions de production.

88. — Les conditions de production de l'avis du paiement, de la remise ou du transfert sont au nombre de trois :

1° les titres, sommes ou valeurs doivent « dépendre de la succession » ;

2° l'auteur du paiement, de la remise ou du transfert doit avoir connaissance du décès ;

3° les titres ou valeurs ne doivent pas motiver la production du certificat de paiement des droits prévus par l'article 264 C. E.

I. — *Les titres, sommes ou valeurs doivent dépendre de la succession*

89. — La première condition doit être entendue dans le sens que les biens, pour motiver la production de l'avis, doivent, *en droit fiscal*, faire partie de la succession du *de cujus*, alors même qu'ils n'en dépendraient pas au point de vue civil. L'article 15 de la loi du 25 février 1901 ayant eu pour but d'assurer le recouvrement des droits de mutation par décès, les prescriptions qu'il édicte doivent être interprétées dans le sens fiscal dont le législateur se souciait alors uniquement (Seine, 22 janvier 1916 ; R. E. 6525 ; v. *supra*, p. 20). L'obligation de fournir l'avis n'existe donc pas pour les titres attribués au conjoint survivant, à titre de convention de mariage, dès lors qu'il ne s'agit pas d'une libéralité entre époux (R. M. F. à M. Pflieger, dép. J. E. 33850). Elle s'impose, au contraire, lors du paiement ou de la remise des titres ou valeurs mobilières appartenant pour l'usufruit au défunt et pour la nue-propriété à ses héritiers présomptifs ou descendants d'eux, à ses donataires ou légataires ou aux personnes réputées interposées par les articles 911, 2^e al. et 1.100 du Code civil. Ces biens, en effet, aux termes de l'article 45 de la loi du 13 juillet 1925, sont réputés, sauf preuve contraire, faire partie au point de vue fiscal de la succession de l'usufruitier (Rapp. *supra*, p. 7).

II. — *L'auteur du paiement, de la remise ou du transfert doit avoir connaissance du décès.*

90. — La loi a subordonné, en second lieu, la production de l'avis à la condition que les personnes ou sociétés sachent que les valeurs dont elles sont dépositaires, détentrices ou débitrices dépendent d'une succession. La connaissance que les tiers doivent avoir du décès n'est pas un simple fait psychologique, résultant de la notoriété publique, ou d'informations indirectes, par la voie de la presse, notamment, mais consiste dans le fait que, pour obtenir la remise, le paiement ou le transfert, l'intéressé aura dû invoquer sa qualité d'ayant-droit ou se prévaloir du décès (Cf. Instr. n° 3051, p. 5).

Ainsi, les titres dépendant d'une communauté conjugale et que le mari aurait déposés à son propre nom dans une banque pourraient lui être remis, même après le décès de sa femme, sans qu'il y ait lieu d'en informer l'Administration, si cette remise lu

était faite sur sa simple décharge et sur la seule justification de son identité, dans l'ignorance légale où se trouverait la banque du décès de la femme et des droits qu'elle pourrait avoir sur les titres. Le tiers, en effet, à qui l'Administration impose la fourniture de l'avis, n'a contracté aucun engagement avec la femme et, par suite, n'a pas à tenir compte des droits que celle-ci peut avoir éventuellement à exercer sur les biens déposés (Cf. Décl. de M. Berteaux ; J. O., 22 février 1901, Déb. parl. Chambre, p. 487, col. 3).

De même, lorsque des titres ou valeurs ont été déposés au nom d'une société en nom collectif, ils ne sauraient, par le seul fait du décès de l'un des associés, être considérés comme dépendant, pour une partie, de la succession de ce dernier. L'établissement dépositaire n'est donc pas tenu de donner avis du retrait qui serait opéré postérieurement au décès de l'un des associés, si rien ne lui démontre que la société a cessé d'être propriétaire de ces valeurs (Inst. n° 3051, précitée).

A l'inverse, lorsqu'un compte a été ouvert à une société de fait et que les associés se sont donnés mandat réciproque de faire fonctionner le compte, — ce qui implique la cessation du mandat en cas de mort de l'un des associés (C. civil, art. 2003 ; Cf. Rochefort, 14 janv. 1920, R. E. 7294), — l'Administration doit être informée du paiement ou de la remise qui pourrait être effectué aux héritiers ou ayants droit de l'associé prédécédé. Ces derniers, en effet, pour que le déposant se dessaisisse entre leurs mains, ont dû nécessairement exciper de leur qualité de successibles (Cf. C. Civ., art. 1939).

III. — *Les titres ou valeurs ne doivent pas motiver la production du certificat de paiement des droits prévu par l'article 264 C. E.*

91. — Il est nécessaire, en troisième lieu, pour que l'avis ait à être fourni, que l'opération ne soit pas subordonnée à la production du certificat délivré par le Receveur de l'Enregistrement, dans les conditions prévues par les articles 264, 270, § 3 et 271 du C. E. (C. E. art. 264, v. *supra* — chap. I et *infra*, chap. III). En pareil cas, l'avis serait sans objet, puisque, antérieurement à l'opération de transfert ou de paiement, l'ayant droit a dû justifier, auprès de la société ou collectivité intéressée,

de l'acquittement ou de la non-exigibilité de l'impôt de mutation par décès.

L'avis n'a donc pas à être adressé dans le cas de transfert, mutation, conversion ou remboursement de titres nominatifs ou lors du paiement des sommes dues par les compagnies d'assurances sur la vie (Rapp. Instr. n° 3051, p. 4).

Toutefois, cette dispense doit être limitée à l'opération même pour laquelle est produit le certificat du receveur. C'est ainsi, notamment, que dans l'hypothèse où une société, en procédant au transfert ou à la conversion de titres nominatifs, payerait aux héritiers les coupons de ces titres échus antérieurement au décès, l'avis du paiement devrait être porté à la connaissance de l'Administration (Cf. Besson, *op. cit.*, n° 225).

Par suite, l'avis est obligatoire pour toutes les opérations visées par la loi de 1901 qui ne donnent pas lieu à la production du certificat, alors même, semble-t-il, que le certificat n'aurait pas été fourni en vertu d'une disposition de faveur du législateur. Faisant application de ce principe, la jurisprudence a décidé qu'une compagnie d'assurances contre les accidents est tenue de donner avis au Directeur de l'Enregistrement du versement de l'indemnité revenant à la veuve de l'assuré, en vertu d'une assurance individuelle contractée par le défunt (Seine, 22 janvier 1916, J. E. 30.062).

N° 2. — *Forme de l'avis*

92. — L'avis qui doit être fourni à l'Administration est dressé sous forme de *bordereau*, certifié par la compagnie, l'agent de change ou l'officier public dépositaire, et comprenant, d'une part, le montant des sommes dues ou déposées, d'autre part, la liste des titres et valeurs. Ces listes ou bordereaux, rédigés sur des formules tenues gratuitement à la disposition des intéressés dans les bureaux d'enregistrement, doivent mentionner non seulement le nombre et la nature des titres, mais encore la valeur nominale, pour les valeurs non cotées en bourse, ainsi que la date du dernier coupon échu avant le décès, si le défunt n'a pas perçu ce coupon (R. M. F. à M. Roumagoux, dép., J. O. 18 fév. 1930 — Déb. Ch., p. 799) ; de même s'il s'agit d'effets, traites ou billets remis à l'encaissement ou à l'escompte par le défunt, et non encore échus au décès, le banquier devra en

fournir l'évaluation et ne pas se borner à indiquer le montant de ces valeurs passées au crédit du compte courant de son client.

Les assujettis ont la faculté de ne pas porter sur les listes les numéros des titres ; il appartient aux agents de réclamer ultérieurement ces numéros, dans les cas où ils le jugeront nécessaire (Instr. n° 3056).

93. — La loi laisse également aux intéressés la liberté d'adresser à l'Administration les listes ou bordereaux prescrits, soit avant le paiement, la remise ou le transfert, soit dans la quinzaine qui suivra ces opérations (6).

Le délai ainsi imparti prend son point de départ lors de chaque opération de paiement, de remise ou de transfert, à quelque date que cette opération intervienne par rapport au décès. L'avis doit donc être fourni, alors même que la prescription des droits de mutation par décès serait acquise aux parties.

94. — Les sociétés ou personnes énumérées par l'article 15 peuvent, à leur gré, faire établir les listes prescrites, soit à leur siège social, soit à la succursale ou agence chargée de la remise, du paiement ou du transfert, à la condition, bien entendu, qu'elles soient signées par un agent qualifié à cet effet.

Les listes ou bordereaux doivent être adressés par les sociétés ou compagnies au Directeur de l'Enregistrement du département de leur siège social ou du siège de l'agence qui les a rédigés, et, par les agents de change, changeurs, banquiers et autres assujettis, au Directeur de l'Enregistrement du département de leur résidence (7).

(6) Toutefois, en ce qui concerne les paiements de prorata de salaires ou d'arrérages de pension effectués à des héritiers d'employés ou de retraités, les sociétés ont la faculté d'adresser dans les quinze premiers jours de janvier, avril, juillet et octobre, une liste comprenant le détail des paiements de l'espèce, effectués au cours du trimestre précédent (Instr. n° 3051, p. 4).

(7) Toutefois, dans les localités qui ne sont pas le siège d'une direction, il sera loisible aux intéressés de faire parvenir les titres au Directeur départemental, par l'intermédiaire du Receveur de leur canton ayant dans ses attributions la recette des droits de succession, à la condition de faire reprendre les récépissés au bureau de cet agent, auquel le Directeur les renvoie à bref délai.

Ce chef de service délivre récépissés des bordereaux sur une formule spéciale préparée à cet effet, au bas de l'imprimé ; il transmet ensuite les listes ainsi fournies avec les autres renvois mensuels au bureau compétent, où elles sont utilisées par le Receveur. Au cours de leurs opérations de contrôle, les agents investis du droit de communication utilisent les récépissés pour s'assurer que les prescriptions de la loi de 1901 ont bien été observées.

SECTION II

La fraude à la loi de 1901 par le procédé du compte-joint

95. — Pour éluder les prescriptions de l'article 15, paragraphes 3 et 4 (C. E. art. 270, § 1 et 2), qui viennent d'être examinés, on a eu recours à l'utilisation de comptes spéciaux connus sous le nom de « comptes-joints », « comptes conjoints », « comptes indivis » ou « comptes collectifs ».

Des comptes de cette nature fonctionnaient déjà en Angleterre antérieurement à la loi de 1901, sous la dénomination de « joint accounts » et le rapporteur de la loi n'avait pas manqué de signaler, en même temps que leur existence, le danger qu'ils représentaient pour le fisc (V. Rapp. de M. Cordelet précité, sur l'article 11 du projet — R. E. 3817, p. 366).

§ 1. — FONCTIONNEMENT, NATURE ET DIVERSES FORMES DU COMPTE-JOINT

96. — Leur fonctionnement repose juridiquement sur le jeu de la solidarité (C. civ., art. 1197 à 1199), utilisée en faveur des créanciers (solidarité active), alors qu'elle l'est généralement en faveur des débiteurs (Huc, t. VII, n° 299-302. — Josserand, Cours de droit civil positif français, 3^e éd. 1939, t. II, n° 756, Dalloz, Rép. prat., v° Obligations, n° 280 et suiv.).

97. — Le contrat intervenu entre les titulaires de ces comptes et l'établissement de crédit revêt, dans la plupart des cas, la forme suivante :

« Il est ouvert à MM. X. Y. Z., un compte solidaire à la « banque A..., cette dernière se trouvant dûment déchargée « en cas de paiement par elle effectué à l'un quelconque des « cotitulaires. La présente convention et les conditions accés-
« soires obligeront, dans tous les cas, les déposants solidaires
« soussignés et leurs héritiers ou ayants droit » (Rapp. Depui-
chault : *La fraude successorale par le procédé du compte joint*
— Thèse — Paris, 1910 — p. 43). Cette formule peut d'ailleurs
être complétée par diverses clauses, réglant notamment les
détails de fonctionnement du compte et les opérations dont il
pourra faire l'objet (V. un autre type de formule dans Besson,
op. cit., 1920, n° 882).

98. — Les stipulations de l'accord confèrent à chacun des titulaires la faculté de retirer, seul et sans l'assistance de ses cocontractants, la totalité des sommes ou valeurs existant au crédit du compte. En cas de décès de l'un des titulaires, l'établissement dépositaire peut donc se dispenser de notifier à l'Administration la nature et l'importance des valeurs inscrites au nom du défunt, chacun des titulaires survivants ayant qualité pour faire fonctionner le compte, comme s'il en était seul propriétaire.

99. — Au point de vue de sa *nature juridique*, le compte-joint ne saurait, en premier lieu, être considéré comme une donation déguisée ; celle-ci, en effet, serait frappée de nullité, résultant, d'une part, de l'inobservation de la règle de l'irrévocabilité des donations et de l'absence de dessaisissement actuel du donateur, — le disposant s'étant réservé le droit de faire fonctionner lui-même le compte selon ses besoins, — et, d'autre part, de l'irrégularité de la forme dans laquelle la prétendue donation aurait été réalisée.

La jurisprudence décide, en outre, qu'il ne peut davantage être assimilé à un contrat aléatoire rentrant dans la catégorie des conventions prévues par l'article 1964 du Code civil. Le titulaire survivant ne saurait être donc considéré comme attributaire, par le seul fait du décès de son cocontractant, de la totalité des valeurs figurant au crédit de son compte, et doit, dès lors, sauf convention contraire, rendre compte de ces valeurs aux héritiers du prédécédé (Cf. Seine, 5 mars 1912 — R. E. 5630).

Il constitue, en réalité, un contrat de dépôt soumis aux règles du droit commun en ce qui touche les rapports des cocontractants, soit entre eux, soit avec les héritiers de l'un d'eux, et il n'est soumis à un régime spécial qu'en ce qui concerne les *rapports des cocontractants avec le banquier*, quelles que soient, à cet égard, les stipulations intervenues entre celui-ci et les déposants. Ces principes demeurent applicables alors même que le compte aurait été ouvert à des Français à l'étranger (Cf. Seine, 5 mars 1912, précité).

100. — Le fonctionnement de ce compte comme moyen pratique de frauder le fisc se heurte d'ailleurs, en droit français, à trois dispositions du Code civil : l'article 2003, qui prévoit la fin du mandat par la mort du mandant, — bien que cet obstacle concerne plus particulièrement le compte-joint mandat, qui va être étudié ci-après, — l'article 1198, d'après lequel la banque

ne peut se libérer entre les mains du titulaire survivant, au cas de poursuites des héritiers du cotitulaire prédécédé, et l'article 1939, qui oblige la banque à se dessaisir du dépôt au profit de qui excipe valablement de sa qualité d'héritier.

Certaines législations étrangères, notamment le droit allemand et le droit scandinave, se prêtent, au contraire, au fonctionnement de tels comptes, dans des conditions parfaites, pour les contribuables (V. Depuichault, *op. cit.*, p. 162).

101. — Le compte-joint doit, d'autre part, être distingué du *compte-joint mandat*. Pour ce dernier, le déposant stipule qu'à l'égard des titres qu'il a déposés, la banque se libérera valablement par des versements effectués soit à lui-même, soit à son mandataire, dont il donne le nom et un spécimen de signature (Depuichault, *op. cit.*, p. 28).

Le fonctionnement d'un tel compte, en vue de la fraude fiscale, pose nécessairement la question de la validité du mandat *post-mortem*. Cette validité, qui est expressément reconnue dans divers pays (Code civil autrichien, art. 1022 ; Code civil allemand, art. 672), n'est admise en France que pour des cas exceptionnels. La doctrine et la jurisprudence reconnaissent, en effet, que c'est seulement dans le cas de volonté contraire exprimée par le mandant, ou s'induisant de l'objet même du mandat, qu'il peut être dérogé au principe général posé par l'article 2003 du Code civil, d'après lequel le mandat prend fin par la mort du mandant (Cass. Req. 22 mai 1860, D. P. 60, I, 448 ; Dalloz, *op. cit.*, v^o Mandat, n^o 337 ; Planiol et Ripert, *Traité pratique de Droit civil français*, t. II, Contrats civils, Mandat, par Savatier, n^o 1494 ; Cf. Paris, 10 mars 1938 ; D. H. 1938, 247).

Le déposant pourrait, d'ailleurs, prévoir que le mandat obligerait ses héritiers, mais cette clause serait sans effet, si ceux-ci étaient mineurs (Poitiers, 20 mars 1849, D. P. 50, 2, 34).

102. — L'accord intervenu entre le ou les déposants et l'établissement de crédit peut, en outre, être complété par une clause de *mandat réciproque* ; il revêt alors la forme suivante :

« Nous....., soussignés, déclarons nous donner réciproquement pouvoir, par les précédentes, pour faire fonctionner séparément le compte ouvert à la banque....., au nom de.....
« verser toutes sommes au crédit de ce compte, opérer tous re-

« traits et, d'une façon générale, effectuer toutes les opérations « qu'il comporte ».

Ce qui distingue essentiellement ce dernier type de compte, qu'on pourrait désigner sous le nom de « *compte-indivis avec mandat* », du compte-joint ordinaire, c'est que, la solidarité n'étant pas stipulée expressément entre les cotitulaires, le mandat est révocable (alors que la solidarité ne peut cesser que du consentement mutuel des parties), et prend fin, sous réserve de ce qu'il vient d'être dit, à la mort de l'une d'elles (Baudry-Lacantinerie et Barde ; Des obligations, t. II, n° 1129 ; Cf. Rochefort, 14 janvier 1920, R. E. 7294). C'est à ce titre qu'on a pu dire que « le mandat réciproque n'ajoute rien et manque son but » (Depuechault, *op. cit.*, p. 40 et 41).

§ 2. — LA RÉGLEMENTATION DES COMPTES-JOINTS PAR
LA LOI DU 31 MARS 1903

103. — L'examen des divers comptes spéciaux, revêtant la forme de dépôts conjoints, suffit à montrer le danger de ces comptes pour le Trésor. L'article 7 de la loi du 31 mars 1903 tend à prévenir la fraude à laquelle ils ne manquaient pas de donner naissance.

N° 1. — *Présomption de propriété*

104. — Ce texte dispose, en premier lieu, que « tous les titres, « sommes ou valeurs existant chez les dépositaires désignés au « troisième alinéa de l'article 15 de la loi du 25 février 1901 « et faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité seront considérés, pour la perception des droits de mutation « par décès, comme appartenant conjointement aux déposants « et dépendant de la succession de chacun d'eux pour une part « virile, sauf preuve contraire réservée tant à l'Administration « qu'aux redevables, et résultant, pour ces derniers, soit des énonciations du contrat de dépôt, soit des titres prévus par l'article 7 — 2° de la loi du 25 février 1901 ».

105. — La *présomption simple de copropriété* ainsi édictée n'est que l'application des principes du droit commun, déjà exposés lors de l'examen de la nature juridique du compte-joint.

106. — D'ailleurs, dès l'instant où il s'agit d'une disposition

d'ordre fiscal, celle-ci ne saurait avoir qu'une portée territoriale (Cf. Pilon, p. 34 et doctrine citée, note 1 ; Laborde-Lacoste, *op. cit.*, n^{os} 151 et suiv. ; T. A., *op. cit.*, v^o Étranger, n^o 3). Par suite, l'Administration, bien que fondée à invoquer la présomption de copropriété pour un compte-joint ouvert à des Français à l'étranger et dont l'existence serait régulièrement parvenue à sa connaissance (Cf. Seine, 5 mars 1912 précité), ne peut soumettre au régime prévu par l'article 7 que les banques françaises et les succursales françaises de banques étrangères.

107. — D'autre part, la présomption de propriété par parts égales souffre la preuve contraire, aussi bien de la part des redevables que de l'Administration. Celle-ci est admise, en conséquence, à établir, par tous les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite, que les droits du défunt sont supérieurs au montant de sa part virile. Les parties ont la faculté, de leur côté, de démontrer que le défunt ne possédait qu'une part inférieure ou même qu'il n'avait aucun droit dans l'actif déposé. Mais cette preuve ne peut être administrée, en ce qui les concerne, qu'au moyen des énonciations mêmes de l'acte de dépôt ou des titres prévus par l'article 7, n^o 2, de la loi du 25 février 1901, c'est-à-dire d'actes authentiques ou d'actes sous seings privés ayant acquis date certaine autrement que par décès d'une des parties contractantes.

108. — Il a été, d'autre part, précisé que les droits de la communauté conjugale, s'il en existe une, sont maintenus en cette matière, comme ils l'ont été en matière d'assurances sur la vie par l'article 6 de la loi du 21 juin 1875 (Instr. n^o 3117, p. 5).

109. — Par ailleurs, les termes mêmes du texte légal restreignent son application aux comptes « indivis ou collectifs *avec solidarité* ». Dès lors, les comptes indivis ou collectifs pour lesquels cette solidarité n'est pas stipulée ne sauraient être soumis aux obligations qu'il édicte. Il en est ainsi notamment du compte-joint mandat (Cf. Wahl, journal de Clunet 1905, n^{os} 1 et 2, cité par Depuichault, *op. cit.*, p. 60) et du compte indivis avec mandat (Cf. Rochefort, 14 janvier 1920, précité).

110. — Il en est de même du dépôt effectué au nom d'une société en nom collectif, à moins qu'il ne soit démontré que les valeurs déposées, au lieu d'appartenir à la société, sont la propriété personnelle des associés (Instr. n^{os} 3051, p. 5 et 3117, p. 5). Il est de principe, en effet, que les associés en nom collectif

ne sont pas des créanciers solidaires (Lyon-Caen et Renault, *Traité de droit commercial*, 4^e éd., t. III, n° 38 ; Baudy-Lacantinerie et Barde, *Des obligations*, 2^e éd. II, n° 1127).

111. — La même solution doit également être adoptée pour le compte ouvert au nom d'une société de fait existant entre deux ou plusieurs personnes qui stipulent que chacune d'elles a qualité pour faire fonctionner séparément le compte et engager la société à l'égard de la banque par sa seule signature, dès l'instant où aucune solidarité n'a été formellement exprimée (Contra : Sol. de l'Administr. 1^{er} mai 1917, Seine ; Besson, *op. cit.*, n° 885). En admettant, en effet, que l'Administration n'ait point reconnu l'existence de la société, en lui réclamant le paiement de certaines taxes spéciales (Cf. Cass. 9 mai 1831, J. E. 9978, 6 mars 1872, Instr. n° 2447, § 6 ; T. A., 3^e éd., v° Société, n°s 370 et 500), elle se trouve en présence d'une simple indivision, pour laquelle les règles de la divisibilité des créances (C. civ., art. 1220) doivent nécessairement s'appliquer (Cf. Baudry-Lacantinerie, t. II, n° 266 — Dalloz, Rép. prat. v° Oblig. n° 275), en l'absence d'une convention expresse de solidarité.

Quant à l'établissement de crédit qui a ouvert le compte, il a reconnu, par ce fait même, l'existence de l'association ; par suite, il considère à juste titre les créanciers comme non solidaires, conformément au principe qui vient d'être rappelé pour les associés en nom collectif.

N° 2. — *Avis à fournir à l'Administration lors de l'ouverture d'un compte-joint et du décès du titulaire.*

112. — Pour permettre à l'Administration de surveiller le décès de tous les titulaires de comptes-joints, le deuxième alinéa de l'article 7 impose aux dépositaires l'obligation de faire connaître au Directeur de l'Enregistrement de leur résidence « dans les trois mois au plus tard de l'ouverture d'un compte indivis ou collectif avec solidarité et dans les trois mois de la promulgation de la présente loi pour les comptes de cette nature antérieurement ouverts, les nom, prénoms et domicile de chacun des déposants, ainsi que la date d'ouverture du compte, sous peine d'une amende de 500 à 5.000 francs ».

Les avis relatifs à l'ouverture de comptes-joints doivent être adressés par des sociétés ou compagnies au Directeur de l'Enre-

gistrement du département de leur siège social ou du siège de l'agence qui les a établis, et par les agents de change, changeurs, banquiers, etc..., au Directeur de l'Enregistrement du département de leur résidence, soit directement, soit, dans les localités où il n'existe pas une direction, par l'intermédiaire du Receveur de leur canton ayant dans ses attributions la recette des droits de succession. Il en est délivré récépissé (8).

113. — D'autre part, dès que les Receveurs ont connaissance du *décès du titulaire d'un compte-joint*, ils doivent en informer, sans retard, le Directeur de leur Département, dans une lettre par laquelle ils reproduisent les énonciations du renvoi relatif à l'ouverture du compte. Cette lettre est transmise immédiatement au Directeur du département de la résidence du dépositaire. Ce chef de service notifie par écrit le décès à la société ou à la personne qui a ouvert le compte, en lui rappelant les obligations et pénalités édictées au troisième alinéa de l'article 7.

Aux termes de cet alinéa, le dépositaire doit adresser au Directeur de l'Enregistrement de sa résidence, dans la quinzaine de la notification, la liste des titres, sommes ou valeurs existant, au jour du décès, au crédit des cotitulaires du compte. Cette liste est ensuite renvoyée au bureau du domicile du défunt et utilisée dans les mêmes conditions que l'avis prévu par l'article 270, § 1 et 2 C. E. (*supra*, p. 62).

SECTION III

Les formalités imposées aux compagnies d'assurances sur la vie

§ 1. — PRINCIPE

114. — Il est de principe que le droit de mutation par décès frappe « toutes les transmissions qui sont subordonnées à l'é-

(8) Le Directeur auquel ces avis ont été adressés en fait établir, pour chaque titulaire de compte-joint, un extrait distinct et complet qui est transmis au Receveur du domicile du titulaire avec le plus prochain envoi des renvois mensuels. Les avis eux-mêmes sont conservés dans les archives de la Direction, après avoir été annotés du nom du bureau destinataire, ainsi que des mois et numéro du renvoi. Dans les bureaux autres que ceux des successions, à Paris, les Receveurs inscrivent au répertoire général, à l'actif des titulaires, les indications portées dans l'extrait. Au contrôle central de Paris, ces renseignements sont portés sur une table alphabétique spéciale.

vénement du décès, sans distinction entre celles qui s'effectuent, soit d'après l'ordre légal des successions, soit en vertu de dispositions contenues dans un testament *ou dans un acte entre vifs* (Cass. civ. 21 mars 1860, D. P. 60, 1, 143 ; Instr. n° 2174, § 9 ; Cf. civ. 10 mai 1876 ; D. P. 76, 1, 488 ; Instr. n° 2562, § 2).

Par suite, en ce qui concerne les assurances sur la vie, ce droit atteint, en premier lieu, le montant de l'indemnité stipulée payable au décès du souscripteur, lorsque l'assurance a été contractée au profit de bénéficiaires indéterminés. En pareil cas, en effet, le capital de l'assurance fait partie de la succession du contractant (L. 13 juillet 1930 ; art. 66).

Il atteint, d'autre part, les sommes et rentes dues en raison du décès du souscripteur et revenant à des bénéficiaires déterminés, dans les conditions fixées par l'article 6 de la loi du 21 juin 1875 (9).

Il résulte de cette dernière disposition, — dans laquelle, contrairement à l'usage, le mot « assuré » désigne le souscripteur de l'assurance (Cf. Madebène, Cours de l'École de Lyon, n° 453), — que, lorsque l'assurance a été contractée au profit de bénéficiaires déterminés, le droit de mutation par décès est exigible, à la double condition que l'indemnité soit payable en raison du décès du souscripteur et qu'elle soit recueillie à titre gratuit par les bénéficiaires.

114 *bis*. — Les Compagnies d'assurances sur la vie étant ainsi appelées à verser des sommes importantes donnant ouverture à l'impôt de succession, le législateur a été tout naturellement conduit à prévoir, à leur égard, des mesures de contrôle plus perfectionnées que l'envoi d'un simple avis. Il a imposé, comme pour le transfert, la mutation, la conversion et le remboursements des titres nominatifs, la production d'un certificat délivré par le Receveur de l'Enregistrement.

(9) Ce texte est ainsi conçu :

« Sont considérés, pour la perception des droits de mutation par décès, comme « faisant partie de la succession d'un assuré, sous réserve des droits de communauté, « s'il en existe une, les sommes, rentes et émoluments quelconques dus par l'assuré, « à raison du décès de l'assuré ».

« Les bénéficiaires à titre gratuit de ces sommes, rentes ou émoluments sont « soumis au droit de mutation suivant la nature de leurs titres et leurs relations « avec le défunt, conformément au droit commun ».

§ 2. — LES MESURES PRÉVUES PAR LA LOI DE 1901

115. — L'article 15, § 5, de la loi du 25 février 1901 (C. E. art. 270, § 3) prévoit, à cet effet, que les compagnies françaises d'assurances sur la vie et les succursales établies en France des compagnies étrangères ne pourront se libérer des sommes, rentes ou émoluments quelconques dus par elles en raison du décès de l'assuré à des bénéficiaires autres que le conjoint survivant ou les successibles en ligne directe, si ce n'est sur le présentement d'un certificat délivré sans frais par le receveur de l'Enregistrement et constatant soit l'acquittement, soit la non exigibilité de l'impôt de mutation par décès, à moins qu'elles ne préfèrent retenir, pour la garantie du Trésor, et conserver jusqu'à la présentation du certificat du receveur, une somme égale au montant de l'impôt, calculé sur les sommes, rentes ou émoluments dont elles sont redevables.

N° 1. — *Collectivités assujetties*

116. — Le texte ne visant que les « compagnies » d'assurances sur la vie », il n'est pas possible, sans contrevenir à la règle de l'interprétation restrictive de la loi fiscale, d'en étendre l'application aux assureurs qui ne sont pas constitués en sociétés. Par identité de motifs, il reste sans portée à l'égard des compagnies d'assurances contre les accidents, même pour les sommes présentant le caractère d'une assurance sur la vie : il en est ainsi des indemnités stipulées payables, en cas d'accident mortel, à une personne déterminée.

117. — Quant à la nationalité, les seules collectivités assujetties sont, d'une part, les compagnies françaises d'assurances sur la vie, d'autre part, les succursales établies en France des compagnies étrangères.

Par suite, les assurances contractées auprès d'une compagnie française à l'étranger, dans un pays de protectorat ou dans une colonie française où l'enregistrement n'est pas établi échappent aux prescriptions de l'art. 270, § 3, C. E., même si la compagnie n'a pas donné sa signature à l'étranger, mais à son siège social et ne s'est trouvée engagée que par cette signature (Instr. n° 3051, p. II) (10).

(10) La loi de 1901 a tranché, en effet, la question controversée de savoir si les droits de succession étaient dus sur les contrats souscrits par les compagnies fran-

N° 2. — *Contrats atteints par la loi*

118. — Le fait qui rend obligatoire la production du certificat est le *versement* des sommes, rentes ou émoluments dus en *raison du décès de l'assuré*.

Par suite, sous réserve des conditions qui seront précisées ultérieurement (*infra*, p. 73), le certificat doit être fourni pour les indemnités versées aux bénéficiaires de *contrats d'assurances sur la vie*, lorsque celles-ci ont été déclarées payables au décès de l'assuré.

119. — Il en est de même, sous des réserves semblables, en ce qui concerne les *rentes viagères* réversibles, au décès du contractant, sur la tête d'un tiers.

Le bénéficiaire d'un contrat de rente viagère est, en effet, un assuré, au sens de la loi fiscale, qu'il s'agisse d'ailleurs de rente immédiate ou différée. A cet égard, la différence qui existe en droit civil entre les deux types de contrat de rente, le second constituant seul une véritable assurance sur la vie (Seine, 13 nov. 1896 — J. E. 25.048, R. E. 1323 — Cf. Dumaine *Du contrat d'assurances sur la vie*, p. 193), tandis que le premier demeure régi par les articles 1068 et suivants du Code civil, n'est pas maintenue par le droit fiscal, qui assimile, d'une manière complète, les contrats de rentes viagères et ceux d'assurances sur la vie (V. L. 13 avril 1898, art. 6 ; 28 juin 1918 art. 16 ; 25 juin 1920, art. 37 et 39).

On doit donc décider, en premier lieu, que le montant des arrérages de la rente viagère échus et non payés au décès du contractant ne peut être versé aux ayants droit sans production du certificat préalable.

D'autre part, en ce qui concerne les arrérages à verser, à compter du décès du souscripteur, au bénéficiaire de la réversion, il est incontestable que le service en est conditionné par le décès du constituant. A ce titre, et eu égard à la généralité du texte de l'article 270, § 3, du C. E., qui vise toute rente dont le paiement est uniquement subordonné au décès du souscripteur, il semble que la production du certificat soit également nécessaire (Cf. J. E. 31.923 — T. A., v° SS^{ons}, n° 1436).

çaises, dans leurs agences situées à l'étranger, en décidant que l'article 6 de la loi du 21 juin 1875, déjà cité, n'est pas applicable lorsque l'assurance a été contractée à l'étranger et que l'assuré n'avait en France, à l'époque de son décès, ni domicile de fait, ni domicile de droit (L. 25 février 1901, art. 15, § 6 — C. E., art. 63, § 3).

N° 3. — *Règles de production du certificat*

120. — La production de certificat, en cas de paiement de sommes, rentes ou émoluments quelconques dus en raison du décès de l'assuré, n'est obligatoire que s'il s'agit de bénéficiaires autres que le conjoint survivant ou les successibles en ligne directe ascendante ou descendante.

Cette faveur du législateur, limitée au « cercle étroit de la famille » s'explique, semble-t-il, par les considérations développées par le rapporteur de la loi de 1901.

Ainsi qu'il a déjà été exposé (*supra*, p. 55) le projet de loi primitivement voté par la Chambre prévoyait, dans son article 11, la production du certificat de paiement des droits pour toutes les sommes ou valeurs héréditaires détenues par des tiers, même par des particuliers, et imposait expressément cette production pour les assurances sur la vie.

Mais ce texte a suscité de nombreuses protestations. On lui a reproché, notamment, de créer au profit du fisc un privilège indirect sur les capitaux et de supprimer pratiquement le délai de six mois accordé par la loi pour le paiement des droits (1). On a surtout insisté sur le fait que toutes les sommes dues à un commerçant décédé seraient immobilisées jusqu'à la liquidation de la succession et le versement de l'impôt, et qu'ainsi la veuve et les héritiers se trouveraient, au lendemain du décès, dans l'impossibilité de faire face à des échéances, alors qu'il y aurait provision plus que suffisante dans des établissements de banque.

Ces arguments ont triomphé et le texte définitif, en même temps qu'il n'a imposé qu'un simple avis, pour les sommes déposées ou détenues, a dispensé le conjoint et les héritiers en ligne directe de l'obligation de fournir le certificat, lorsque par suite de décès, ils recueillaient le montant d'une assurance sur la vie.

Toutefois, les compagnies demeurent tenues de fournir, dans ce cas, l'avis prévu par les paragraphes 3 et 4 de la loi du 25 février 1901 (C. E. art. 270, § 1 et 2).

121. — Par ailleurs, il appartient aux compagnies de se renseigner exactement, avant tout paiement, sur le lien successoral unissant le bénéficiaire d'une police d'assurances au contractant, et de ne pas se contenter, sur ce point, des énonciations

(1) V. *supra*, n° 81.

de la police. Elles doivent effectuer, le cas échéant, toutes les recherches nécessaires au lieu de l'ouverture de la succession, pour contrôler l'exactitude des renseignements fournis lors de la souscription du contrat.

Les compagnies ne sauraient objecter, à cet égard, que le contrat d'assurances est un contrat secret, pour lequel il leur est impossible de demander à la partie contractante des justifications sur la nationalité, l'état-civil, la filiation ou le lien de parenté du bénéficiaire, et que, d'ailleurs, un nouveau bénéficiaire peut être substitué, par un avenant, au bénéficiaire primitif. La loi fiscale leur fait une obligation de vérifier la qualité de leur créancier, au moment même du paiement, sous peine des sanctions qu'elle édicte.

Par application de ce principe, une compagnie d'assurances a été reconnue responsable du paiement des droits de mutation par décès exigibles sur le capital d'une assurance sur la vie qu'elle avait versé, sans exiger le certificat du Receveur, entre les mains d'une personne qualifiée dans la police de « fille de l'assuré », alors qu'il s'agissait d'une fille naturelle du de cujus, dont la parenté n'était pas établie conformément à sa loi nationale, — en l'espèce, la loi suisse du canton de Glaris, — laquelle exigeait, pour établir la parenté naturelle, que la reconnaissance du père soit corroborée par une décision judiciaire (Pontoise, 27 mars 1907 — R. E. 4446 ; Cass. Req. 1^{er} décembre 1909 — R. E. 4959).

122. — En définitive, la seule condition requise pour que la production du certificat soit obligatoire est que l'assurance ou la rente soit versée à un bénéficiaire autre que le conjoint ou les héritiers en ligne directe.

Il n'y a pas lieu de distinguer, en effet, selon que les droits de succession sont, ou non, exigibles. Les termes mêmes de l'article 270, § 3, du C. E. excluent toute réserve à ce sujet. Par suite, le certificat doit être fourni dans tous les cas où l'assurance ou la rente, bien que dues en raison du décès de l'assuré, ne donnent pas ouverture à l'impôt de mutation par décès. Il y a lieu de souscrire, en pareille circonstance, une déclaration pour ordre, dans des conditions déjà indiquées pour les titres nominatifs (*supra* — chap. I, p. 38).

123. — C'est ainsi que le certificat est obligatoire lorsque l'assurance a été recueillie à *titre onéreux* par le bénéficiaire.

La déclaration pour ordre peut alors valablement être souscrite par un représentant de la compagnie ou de l'agence, mais il faut que le caractère onéreux résulte nettement des termes de la police elle-même ou d'un avenant ultérieur. Dans le cas de cession du bénéfice d'une assurance, notamment, les parties ne sauraient se refuser à souscrire la déclaration dont il s'agit, en invoquant le caractère onéreux de la cession consentie à leur profit, si celui-ci ne résulte pas nettement des termes de l'avenant qui a constaté le transfert, mais s'induit seulement du fait qu'elles ont la qualité de créanciers de l'assuré et qu'elles ont assumé le service des primes depuis l'époque du transfert (Cf. Sol. 29 juin et 9 déc. 1901 — R. E. 2967 — Instr. n° 3080, § 17).

Les intéressés ont seulement la faculté de produire les justifications auxquelles ils sont tenus, soit au Receveur compétent pour recevoir la déclaration, soit à la compagnie d'assurances, si celle-ci est disposée à souscrire la déclaration, en fournissant au Receveur les explications et documents nécessaires (11).

Dans l'hypothèse particulière où l'assurance a été constituée *en partie à titre gratuit* et, pour le surplus, *à titre onéreux* (12), il est nécessaire de procéder à une ventilation pour déterminer la fraction de l'indemnité passible de l'impôt. Une telle opération excède la compétence de la compagnie d'assurances et le bénéficiaire est seul fondé à passer la déclaration, en acquittant les droits réclamés par le Receveur, sauf à se pourvoir en restitution si la perception lui paraît excessive (Sol. 19 avril 1912, Seine — Cf. Besson, éd. 1920, n° 904).

124. — De même, la production du certificat est imposée lorsque l'assuré avait son domicile dans une colonie où l'enre-

(11) C'est du reste, à cet agent qu'il appartient, sous sa seule responsabilité, d'apprécier les justifications produites et, après le dépôt de la déclaration, de délivrer aux parties le certificat prévu par l'article 15.

(12) A cet égard, par un arrêt du 31 décembre 1919 (J. E. 30.828, R. E. 7.114), la Cour de Cassation, statuant sur un pourvoi formé contre un jugement du Tribunal de Nancy du 3 novembre 1908 (J. E. 27 875, R. E. 4778), a décidé que, dans le cas où sur les cinq primes annuelles échues lors du décès du souscripteur d'une assurance sur la vie, contractée au profit d'un tiers, une seule a été payée par le contractant, les quatre autres ayant été acquittées par le bénéficiaire, avec le consentement de l'assuré, le contrat d'assurance, gratuit à l'origine, s'est transformé en contrat à titre onéreux jusqu'à concurrence des primes payées par le bénéficiaire. Par suite, le droit de mutation par décès n'est exigible que sur le cinquième du capital à verser par la compagnie.

On peut également proposer un deuxième système, d'après lequel la fraction recueillie à titre gratuit est égale à la valeur de rachat de la police au moment où le bénéficiaire a pris définitivement le service des primes à sa charge (T. A. ; v° SSONS n° 486).

gistrement est établi (V. *supra*, chap. I, p. 32), ou lorsque le bénéfice de l'assurance échappe à l'impôt, par application de l'article 15, § 6, de la loi du 25 février 1901 (*supra*, p. 71, note 1).

125. — Toutefois, l'Administration a déjà commencé à porter atteinte au principe absolu de l'article 270, § 3, en autorisant « dans un but de simplification », les compagnies d'assurances sur la vie à ne pas exiger le certificat prévu par ce texte, dans le cas de décès d'un assuré domicilié en Tunisie ou dans une colonie française où l'enregistrement n'est pas établi. Les compagnies doivent seulement adresser au Directeur départemental de l'Enregistrement, pour être transmis au service colonial ou tunisien, un bordereau établi conformément aux paragraphes 1 et 2 de l'article 270 C. E. et indiquant le montant du capital assuré (Sol. 6 mai 1935 — B. de l'Administration, juin 1935, p. 84 — R. E. 10.402).

Cette tendance est à rapprocher de celle qui a déjà été signalée pour la production du certificat, lors du transfert, de la mutation, de la conversion ou du remboursement des titres nominatifs (*supra*, p. 37).

Il est à supposer que, dans l'avenir, l'Administration sera progressivement amenée, sous forme de mesures de faveur, à dispenser les compagnies de fournir le certificat dans les divers cas où l'impôt de mutation par décès n'est pas dû en France.

Cependant, étant donné l'extension prise par l'idée d'assistance administrative (*infra*, 2^e partie, chap. III), ces dispenses pourront, semble-t-il, être utilement conditionnées par l'obligation de lui fournir certains renseignements, qu'elle transmettra, à charge de réciprocité, aux services financiers des pays intéressés (V. notamment à ce sujet convention franco-suédoise, du 24 décembre 1936, titre II, art. 18, § 2, C. et F.).

126. — A l'heure actuelle, les Compagnies ont d'ailleurs la faculté de ne pas exiger, lors du versement du montant de l'indemnité, le dépôt du certificat du Receveur. Il leur est, en effet, loisible, si le bénéficiaire refuse de produire le certificat, de retenir jusqu'à la représentation de cette pièce une somme égale au montant de l'impôt calculé sur les sommes, rentes ou émoluments dont elles sont débitrices.

A cet égard, les compagnies n'ont pas à rechercher l'importance totale de la succession. Le texte de l'article 270, § 3, ne permet aucun doute à ce sujet (Cf. T. A., v^o SS^{ons}, n^o 1443).

La somme qu'elles ont le droit de retenir doit représenter uniquement le montant de l'impôt calculé comme si l'assurance constituait à elle seule la totalité de l'actif héréditaire.

Le Receveur compétent pour délivrer le certificat de paiement des droits est le Receveur auquel la succession doit être déclarée (V. *supra*, chap. 1, p. 32). Toutefois, lorsque le certificat est réclamé alors qu'aucun droit de mutation n'est exigible, il est délivré par le Receveur du siège de la compagnie ou de l'agence chargée du paiement, au bureau duquel une déclaration pour ordre a pu être valablement souscrite par un représentant de la compagnie ou de l'agence (Cf. Instr., n° 3051, p. 10).

CHAPITRE III

RÈGLES SPÉCIALES PRÉVUES LORSQUE LES AYANTS DROIT SONT DOMICILIÉS A L'ÉTRANGER

127. — Dès la mise en application de la loi du 25 février 1901, un certain nombre de mesures se sont révélées impuissantes à assurer un contrôle rigoureux de l'impôt de succession. C'est ainsi, notamment, que pour les titres, sommes ou valeurs prévus par le paragraphe 3 de l'article 15, de même que pour les sommes, rentes ou émoluments dus au conjoint survivant et aux successibles en ligne directe par les compagnies d'assurances sur la vie désignées au paragraphe 5, l'envoi d'un simple avis, généralement postérieur au paiement, à la remise ou au transfert des valeurs héréditaires, ne garantissait pas au Trésor le recouvrement des droits dus par les héritiers, donataires ou légataires *domiciliés à l'étranger*, l'Administration se trouvant dépourvue de tous moyens d'action contre ces redevables qui, le plus souvent, n'avaient pas en France de biens apparents.

Une nouvelle restriction aux effets normaux de la saisine a paru, dès lors, nécessaire au législateur et l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903 a imposé, à cet effet, la production du certificat préalable, dans les conditions qui vont être indiquées, pour les titres, sommes et valeurs dévolus à des héritiers, donataires ou légataires domiciliés à l'étranger.

Toutefois, c'était seulement les effets de la saisine *mobilière* qui se trouvaient partiellement atteints, à l'exclusion de la saisine à l'égard des immeubles, pour laquelle les successibles français et étrangers conservaient des droits identiques.

Ce régime a été modifié par la loi du 16 avril 1930, dont l'article 20, en vue de déjouer certaines fraudes, a supprimé, pour les successibles domiciliés à l'étranger, le libre exercice de la saisine quant aux *immeubles et fonds de commerce* situés en France.

SECTION I

Restrictions apportées à la saisine à l'égard des meubles

128. — Aux termes de l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903 « les prescriptions du paragraphe 5 de l'article 15 de la loi du « 25 février 1901 sont applicables aux sociétés, compagnies ou « personnes désignées au paragraphe 3 du même article, qui « seraient dépositaires, détentrices ou débitrices de titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession qu'elles sauraient « ouverte et *dévolus* à un ou plusieurs héritiers, légataires ou « donataires ayant à l'étranger leur domicile de fait ou de droit, « alors même qu'il s'agirait du conjoint survivant ou d'un successible en ligne directe ».

« Il en est de même en ce qui concerne les sommes, rentes ou « émoluments quelconques que les compagnies françaises d'assurances sur la vie et les succursales établies en France des « compagnies étrangères doivent à raison du décès de l'assuré « à tout bénéficiaire ayant à l'étranger son domicile de fait ou « de droit ».

129. — Ce texte a donc substitué, dans deux hypothèses, le certificat préalable d'acquit des droits au simple avis du paiement, de la remise ou du transfert, créant ainsi au profit du Trésor des garanties supplémentaires pour le *recouvrement* de l'impôt.

D'une part, le certificat délivré par le Receveur de l'Enregistrement doit être produit aux personnes et collectivités visées par l'article 270, § 1, du C. E. (V. *supra*, chap. II, p. 46 et suiv.) lors du paiement, du transfert ou de la remise des titres, sommes ou valeurs dépendant d'une succession ouverte en France et dévolus à des personnes domiciliées à l'étranger.

D'autre part, le même certificat doit être exigé par les compagnies d'assurances sur la vie, lorsque les bénéficiaires des sommes ou rentes dues en raison du décès de l'assuré sont domiciliés hors de France, alors même qu'il s'agirait du conjoint survivant ou d'un successible en ligne directe. La dispense prévue au profit de ces successibles par l'article 270, § 3, du

C. E. (Rapp. *supra*, chap. II, p. 73) se trouve ainsi partiellement supprimée (1).

§ 1. — LES RÈGLES PARTICULIÈRES DE PRODUCTION
DU CERTIFICAT PRÉVUES PAR LA LOI DU 30 DÉCEMBRE 1903

130. — D'après la construction du paragraphe 1^{er} de l'article 3 précité et l'orthographe du mot « dévolus », il apparaît que celui-ci se rapporte aux termes « titres, sommes ou valeurs » et non au terme « succession ».

Par suite, pour que la production du certificat de paiement des droits devienne obligatoire il ne suffit pas que la succession soit dévolue à des ayants droit domiciliés à l'étranger ou dont certains seulement sont domiciliés à l'étranger (Cf. R. M. F. à M. Goust, dép. R. E. 8641, XIX) ; il est nécessaire, en outre, que les titres, sommes ou valeurs soient recueillis privativement par les successibles qui ont leur domicile hors de France.

Cette interprétation du paragraphe 1^{er} de l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903 est en harmonie avec le texte du paragraphe 2 du même article et du paragraphe 5 de l'article 15 de la loi du 25 février 1901, relatifs, le premier, aux « sommes, rentes ou émoluments que les compagnies d'assurances *doivent à tout bénéficiaire* ayant à l'étranger son domicile de fait ou de droit, et le second aux « sommes, rentes et émoluments quelconques *dus* par elles à des bénéficiaires, etc... »

Elle est corroborée, en outre, par les travaux préparatoires de la loi du 30 décembre 1903, au cours desquels il a toujours été question des valeurs « revenant » à des personnes domiciliées à l'étranger. L'exposé des motifs présentés par M. Rouvier, Ministre des Finances (*J. O.*, Parl. Ch. Ann. n° 1011, séance du 16 juin 1903) et le rapport fait au nom de la commission du budget par M. Merlon député (*J. O.*, Doc. Parl. Ch. Ann. n° 1216, séance du 4 juillet 1903) sont conçus, à cet égard, dans des termes identiques : « Pour remédier aux inconvénients de la législation actuelle, — lit-on dans ces deux documents, — il suffit d'exiger de tous les détenteurs de valeurs « *revenant* » à des étrangers domiciliés hors de France, la présentation du certificat préa-

(1) En définitive, les compagnies d'assurances sur la vie ne sont plus dispensées de réclamer le certificat d'acquit des droits qu'à la double condition que les bénéficiaires soient le conjoint survivant ou les héritiers en ligne directe, et que ces successibles soient domiciliés en France.

lable d'acquittement des droits de mutation par décès ou, tout au moins, la retenue du montant de l'impôt jusqu'à production dudit certificat » (Cf. J. E. 31,923) (2).

131. — On peut donc en conclure que le certificat n'a pas à être produit si les intéressés justifient par un partage, une donation ou un testament que tout ou partie des titres, sommes ou valeurs déposés ou détenus, revient exclusivement à des héritiers domiciliés en France.

Sa production ne saurait davantage être exigée quand il est établi, d'une manière identique, que tout ou partie de la somme à verser ou de la rente à servir par une compagnie d'assurances sur la vie est attribué uniquement au conjoint survivant ou aux héritiers en ligne directe, domiciliés en France.

Ce n'est que pour la partie des sommes, valeurs ou rentes revenant aux héritiers, donataires ou légataires domiciliés à l'étranger que le certificat devra être fourni.

A cet égard, il semble que les personnes et collectivités visées au paragraphe 1^{er} de l'article 270 du C. E., et les compagnies d'assurances sur la vie n'aient pas à rechercher si, pour le paiement de l'impôt, il existe une solidarité entre les personnes ayant leur domicile en France et les autres successibles. L'article 3 de la loi du 30 décembre 1903 est, en effet, une disposition exceptionnelle, relative au *contrôle* du paiement de l'impôt, et réglant à ce dernier point de vue les rapports de certains professionnels envers l'Administration, qui les a institués ses auxiliaires. Au contraire, l'article 32, 2^o de la loi du 22 frimaire an VII (C. E., art. 133), qui établit la solidarité entre cohéritiers, concerne directement le *paiement* de l'impôt et ne régit que les relations entre l'Administration et les redevables. Ce dernier texte ne saurait donc trouver ici son application et on doit en conclure que les débiteurs ou détenteurs de valeurs héréditaires, comme les compagnies d'assurances sur la vie, n'ont pas à rechercher

(2) Par contre, le texte de l'article 20 de la loi du 16 avril 1930 (infra, p. 86) n'apporte aucune confirmation à cette thèse, dès l'instant où il vise « tout acquéreur d'un immeuble ou d'un fonds de commerce situé en France et dépendant d'une succession *dévolue* à un ou plusieurs héritiers, etc... » Mais il n'apporte non plus aucune infirmation, bien que ses prescriptions soient conçues dans le même esprit que les articles 15 de la loi du 25 février 1901, et 3 de la loi du 30 décembre 1903 (Rapp. Instr. ,n° 4057, § 9). Quelle qu'aient pu être, en effet, l'intention du législateur de 1903 et celle du législateur de 1930, on se trouve en présence de deux dispositions claires et précises, libellées d'une manière différente. Chacune d'elles doit donc recevoir l'application commandée strictement par les termes mêmes qui la composent (V. *supra*, p. 55).

si d'autres personnes que l'attributaire ou le bénéficiaire sont tenues solidairement du paiement des droits de mutation.

A l'inverse, lorsqu'aucun acte n'a attribué privativement la propriété des sommes, valeurs ou rentes dépendant, au point de vue fiscal, de la succession, et que, par suite, les héritiers sont propriétaires *conjointement* de ces biens, la production du certificat paraît obligatoire, même si un seul des héritiers a son domicile à l'étranger. L'article 3 de la loi du 30 décembre 1903 est conçu, en effet, en termes généraux, ne laissant place à aucune réserve. En outre, si on admettait la thèse contraire, les divers intéressés que la loi a associé au contrôle fiscal seraient contraints de trancher à leurs risques et périls la question, parfois très délicate, de la dévolution successorale (Rapp. *supra*, chap. I, p. 37), afin de pouvoir retenir le montant de l'impôt incombant aux héritiers ou bénéficiaires domiciliés à l'étranger. Enfin il convient de rappeler qu'en pareil cas, les particuliers et sociétés débiteurs de valeurs héréditaires ne sont libérés que par la décharge de tous les ayants droit (Cf. C. civ., art. 1939, Rapp. *supra*, chap. II, p. 65).

132. — Il est à peine besoin de signaler que les règles exposées précédemment, relatives au certificat d'acquit des droits (V. chap. I, p. 32 et s.), aux opérations et aux personnes et collectivités visées (V. chap. II, p. 46 et s. et 53), et à l'option laissée aux assujettis entre la réclamation du certificat et la retenue du montant de l'impôt (V. chap. II, p. 76), demeurent applicables *mutatis mutandis*.

On doit cependant observer que les conditions de production du certificat (chap. I, p. 34 et s.) se trouvent aggravées. Il appartient, en effet, aux sociétés et autres personnes visées par l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903 de s'assurer, par les moyens à leur disposition, du domicile exact des héritiers, légataires, donataires ou bénéficiaires auxquels elles effectuent le paiement ou la remise des valeurs dont elles sont depositaires, débitrices ou détentrices. L'Administration n'a pas à intervenir en cette matière : il lui suffit en cas de contravention, d'établir que les héritiers et autres bénéficiaires ont à l'étranger leur domicile de fait ou de droit, pour être fondée à réclamer aux sociétés et personnes assujetties les droits, pénalités et amendes prévus par le dernier alinéa de cet article (Instr. n° 3137, p. 3). Ces prescriptions sont à rapprocher de celles qui ont été reconnues

applicables aux compagnies d'assurances sur la vie, en ce qui concerne la parenté existant entre le souscripteur et le bénéficiaire de l'assurance (*supra*, chap. II, p. 74).

§ 2. — LA PORTÉE GÉNÉRALE DE LA LOI DE 1903

133. — Les principes posés par l'article 3, précité, s'appliquent à toutes les successions dévolues en tout ou partie à des héritiers domiciliés à l'étranger, et ne subissent que de très rares exceptions.

Ils régissent notamment les successions revenant à des héritiers domiciliés hors de France et administrées, en vertu de conventions diplomatiques, par les consuls de la nationalité du défunt accrédités dans notre pays. Bien que les consuls soient des mandataires légaux des héritiers, — dont ils doivent en France, comme en Italie, établir l'existence, pour toucher les fonds dépendant de l'hérédité (Déc. du M. des Finances du 13 mai 1867 — Clunet, 1885, p. 75 et 1900, p. 1264), — rien n'autorise, en effet, à renoncer, à l'égard des successions qu'ils administrent, aux garanties constituées par le législateur, lorsqu'une clause de la convention diplomatique intervenue entre la France et leur pays ne subordonne l'exercice de leurs pouvoirs au paiement des droits de mutation ou à la mise en dépôt de biens suffisants pour assurer ce paiement (Rapp. Dalloz, Rép. prat. v^o Successions, n^o 1723).

134. — Toutefois, les règles qui précèdent se conciliaient difficilement, en ce qui concerne les successions des sujets russes décédés en France, avec les prérogatives qu'une convention passée avec la Russie le 1^{er} avril 1874 et approuvée par une loi du 17 juin suivant (*J. Off.* du 20 juin 1874), avait attribuées aux agents consulaires, pour l'administration et la liquidation des successions de leurs nationaux (3). Aussi le Ministre des

(3) Cette convention portait, en effet, que lorsqu'un Français meurt en Russie, et, réciproquement, lorsqu'un Russe meurt en France, l'autorité compétente du pays où se produit le décès doit faire délivrer au consul de l'autre pays, sur la demande écrite de celui-ci, tous les biens meubles dont se compose la succession, d'après l'inventaire préalablement dressé, avec les titres, valeurs, créances et papiers du défunt (art. 4 de la convention), sans en excepter les dépôts confiés aux caisses publiques ou à des particuliers (art. 6). L'Administration impériale avait reconnu, en outre, à nos consuls, nonobstant les prescriptions contraires de la législation fiscale russe, le droit de retirer des maisons de banque russes les valeurs déposées par des Français décédés, sans être astreints à justifier préalablement

Finances avait-il décidé, le 13 novembre 1905, que les dispositions de l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903 n'étaient pas applicables aux successions des sujets russes morts en France dont l'administration et la liquidation appartenaient aux agents consulaires de Russie (Instr. n° 3.185, § 13). Mais la convention du 1^{er} avril 1874 a été dénoncée par la France, aux termes d'une déclaration insérée au *Journal Officiel* du 19 mai 1921 (p. 5.890) et a cessé de produire ses effets à partir du 19 mai 1922.

135. — Une seconde dérogation avait été prévue, en faveur des sommes déposées dans les banques françaises ou les succursales françaises de banques étrangères par les soldats américains et les membres des quatre associations auxiliaires de l'armée américaine (American Red Cross, Knights of Columbus, Young Men Christian Association et Salvation Army) décédés en France, au cours de la guerre 1914-1918. Aux termes de deux décisions du Ministre des Finances, en date des 27 février et 3 octobre 1918, les banques avaient été autorisées à remettre les sommes déposées, sans remplir les formalités imposées par la loi du 30 décembre 1903 et sur la simple notification du décès du déposant par les autorités américaines, à un corps d'officiers responsables, chargé de recueillir et d'expédier aux États-Unis les biens transportables appartenant aux militaires américains décédés en France (Cf. R. E. 6.931, XXVI).

Mais cette dérogation, bien que n'ayant jamais été supprimée, est devenue, à l'heure présente, sans application pratique.

136. — En définitive, les prescriptions de l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903 ne paraissent comporter, en fait, aucune exception. On a soutenu cependant que les mesures de faveur prises pour les successions de sujets russes décédés en France et administrées par des agents consulaires de Russie devaient bénéficier, malgré la dénonciation de la convention du 1^{er} avril 1874, aux consuls d'Espagne, d'Italie, du Portugal, de Bolivie, de Grèce, de Saint-Domingue et de Salvador. On a fait valoir, à cet effet, que les conventions consulaires conclues par la France avec ces divers pays ne subordonnent pas les pouvoirs conférés aux consuls en matière de succession, au paiement des droits de mutation par décès ou à la mise en dépôt de biens suffisants pour assurer ce paiement, contrairement aux stipulations conte-

du paiement des droits de mutation, ni à laisser en dépôt une somme égale au montant de ces droits.

nues dans d'autres conventions, notamment dans les articles 3 et 4 de la convention franco-autrichienne du 11 décembre 1866 (V. en ce sens, Dalloz, *op. cit.*, v^o Succession, n^o 1723). Mais ces arguments ne sauraient prévaloir : en l'absence de toute disposition expresse insérée dans les conventions précitées, les règles tracées en termes généraux par la loi du 30 décembre 1903 doivent être observées. Les lois fiscales sont, en effet, des lois spéciales, et il est de principe qu'il ne peut être dérogé à un texte spécial que par une disposition qui le vise expressément ou qui est absolument incompatible avec lui (Cf. Merlin, Rép. v^o Lois, § 11, n^o 3 ; Demolombe, t. I, n^o 127 ; Aubry et Rau, t. I, § 29 ,p. 98. — Baudry-Lacantinerie et Hourques-Fourcade, t. I, n^o 1119 ; V. Dalloz, *op. cit.*, v^o Lois, n^o 624 et jurisprudence citée). Or, il ne saurait y avoir incompatibilité entre la loi fiscale, qui est d'ordre public (Cf. Pilon, *op. cit.*, n^o 64), et les conventions particulières intervenues, en matière de succession, entre la France et les pays précités.

Comme, d'un autre côté, ces conventions ne contiennent aucune clause visant expressément les dispositions de l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903, on doit en conclure, semble-t-il, que ce texte s'impose, pratiquement, à l'heure actuelle, à toutes les successions qui s'ouvrent dans notre pays et où les titres, sommes et valeurs déposés ou détenus sont dévolus à des ayants droit domiciliés à l'étranger.

SECTION II

Restrictions apportées à la saisine à l'égard des immeubles et fonds de commerce

137. — Il arrive fréquemment que les héritiers domiciliés à l'étranger de personnes décédées en France procèdent, dès l'ouverture de la succession, à l'aliénation des immeubles ou des fonds de commerce situés dans notre pays et en encaissent immédiatement le prix.

Ce procédé ayant pour résultat de faire disparaître les seuls biens sur lesquels le Trésor pouvait poursuivre le recouvrement des droits de succession, l'Administration se trouve dépourvue

de tout moyen d'action contre ces redevables et l'impôt devient pratiquement irrécouvrable.

Le législateur, en vue de déjouer cette fraude, n'a pas hésité à s'attaquer une nouvelle fois à la saisine héréditaire, dont il a restreint les effets normaux en ce qui concerne les immeubles et fonds de commerce français dépendant d'une succession dévolue à des personnes domiciliées à l'étranger.

En outre, poursuivant en cela l'œuvre amorcée par le législateur de 1901, il a associé au contrôle de l'impôt de *simples particuliers* et non plus seulement des professionnels (Cf. chap. II, p. 56).

D'après l'article 20 de la loi du 16 avril 1930 (C. E. art. 263), en effet, « tout acquéreur d'un immeuble ou d'un fonds de commerce situé en France et dépendant d'une succession dévolue à un ou plusieurs héritiers, légataires ou donataires ayant à l'étranger leur domicile de fait ou de droit », ne pourra se libérer du prix d'acquisition que sur la présentation d'un certificat délivré par le Receveur de l'Enregistrement, et constatant, soit l'acquiescement, soit la non-exigibilité de l'impôt de mutation par décès, à moins qu'il ne préfère retenir, pour la garantie du Trésor, et conserver, jusqu'à la présentation du certificat du Receveur, une somme égale au montant de l'impôt calculé sur ce prix.

138. — Comme il a déjà été indiqué, cette disposition est conçue dans le même esprit que les articles 15 de la loi du 25 février 1901 et 3 de la loi du 30 décembre 1903 (C. E. art. 270 et 271), mais, en raison de sa rédaction, elle doit recevoir une application différente. (V. *supra*, p. 81, note 2).

Alors que, pour motiver la production du certificat imposé par l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903, il ne semble pas contestable que les titres, sommes ou valeurs doivent être dévolus aux successibles domiciliés à l'étranger, il suffit, pour rendre obligatoire le certificat prévu par le nouveau texte, que la succession soit dévolue, en tout ou partie, à un héritier domicilié à l'étranger.

Il importe peu, à cet égard, que l'immeuble ou le fonds de commerce soit attribué individuellement, dans un acte de disposition, à un cohéritier domicilié en France : le certificat n'en doit pas moins être produit, en présence des termes de l'article 263 du C. E., qui n'autorisent aucune distinction.

Par ailleurs, il appartient aux acquéreurs et autre personnes visées à l'article 20 de prendre les mêmes précautions que celles déjà indiquées pour l'application de l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903 (*supra*, p. 82), en ce qui concerne le domicile de fait ou de droit des héritiers, donataires ou légataires vendeurs (Cf. Instr. n° 4057, § 9), sous peine des mêmes sanctions.

Il est à remarquer, au surplus, que le fait pour les héritiers, donataires ou légataires de posséder en France d'autres biens dépendant de la même succession ou leur appartenant en propre, ne saurait autoriser l'acquéreur à se libérer de son prix, si le certificat de paiement des droits afférents à l'immeuble ou au fonds de commerce vendu ne lui est pas représenté.

Ce certificat devra, d'ailleurs, être conservé par l'acquéreur, pour sa justification personnelle (Cf. Instr. n° 4057, p. 18).

139. — Toute contravention aux dispositions qui précèdent est punie d'une amende de 500 francs en principal ; en outre, le contrevenant est personnellement tenu des droits et pénalités exigibles, sauf recours contre le redevable (4).

Enfin, le notaire qui aura reçu l'acte constatant le paiement du prix est solidairement responsable des droits, pénalités et amendes (§ 3) (5).

(4) V. commentaire de ces dispositions, rédigées dans les mêmes termes que l'article 270, § 4 du C. E., *infra*, chap. iv.

(5) Toutefois, le paiement des droits et pénalités exigibles ne doit être réclamé aux acquéreurs qu'autant que le recouvrement de ces sommes n'a pu être amiablement obtenu des héritiers et que la solvabilité de ces derniers ne présenterait pas, en cas de poursuites, des garanties suffisantes pour le Trésor (Cf. Instr. n° 4057, p. 19, Rapp. *infra*, p. 90).

CHAPITRE IV

SANCTIONS PRÉVUES EN CAS DE CONTRAVENTIONS AUX ARTICLES 263, 264, 266, 270, 271, 272, 2^e AL. C. E.

I. — AMENDE

140. — Toute contravention aux articles 263, 264, 266, 270, 271, 272, 2^e al. C. E. est punie, en premier lieu, d'une amende de 500 francs en principal.

Par suite, l'amende est encourue dans tous les cas où le certificat de paiement des droits n'est pas régulièrement produit, c'est-à-dire à l'occasion du transfert, de la mutation, de la conversion au porteur et du remboursement d'inscriptions de rentes sur l'État ou de titres nominatifs, du versement aux bénéficiaires des sommes, rentes ou émoluments dus par les compagnies d'assurances sur la vie, du paiement, du transfert ou de la remise aux ayants droit domiciliés à l'étranger des valeurs héréditaires, et de l'aliénation d'immeubles ou de fonds de commerce situés en France et dépendant de successions dévolues à des héritiers domiciliés à l'étranger.

Elle doit, de même, être réclamée lorsque le paiement, la remise ou le transfert des valeurs héréditaires n'a pas été accompagné de l'envoi de l'avis réglementaire, ou lorsque la liste des valeurs inscrites au crédit du titulaire décédé d'un compte-joint n'a pas été adressée dans la quinzaine de la notification faite par l'Administration de l'Enregistrement.

Cette amende ne supporte aucun décime, depuis la suppression des décimes sur les pénalités fiscales réalisée par le décret du 11 juillet 1934. Elle échappe, en outre, à la majoration de 8 % édictée, jusqu'au 31 décembre 1939, par l'article 9 du décret du 2 mai 1938 relatif au budget (Instr. n° 4358, p. 4).

141. — Il est dû, en principe, autant d'amendes qu'il y a eu de contraventions commises. Toutefois, à notre avis, il convient de faire une distinction.

En ce qui concerne les contraventions aux articles 263, 270, § 3, et 271 C. E. (*supra*, chap. III et chap. II, section III), l'amende paraît encourue, même si aucun droit de mutation par décès n'est exigible. Ces textes prévoient, en effet, en termes formels, la production du certificat « constatant, soit l'acquiescement, soit la non-exigibilité du droit de mutation par décès ». Il en est de même pour les contraventions à l'article 272, 2^e alinéa du C. E. (*supra*, chap. II, section III). Lorsque la notification administrative a été opérée, les dépositaires sont tenus d'adresser en toute hypothèse, dans le délai prescrit, un état au Directeur départemental de l'Enregistrement ; cet état peut, d'ailleurs, être négatif, s'il ne figure aucune valeur au crédit du compte.

A l'inverse, pour les autres contraventions, il semble qu'aucune pénalité ne soit exigible s'il n'est pas dû de droits de mutation (V. *supra*, chap. I et III).

Cette distinction est contraire à l'opinion exprimée par le Traité Alphabétique des Droits d'Enregistrement, qui estime que l'amende est exigible « alors même que les sommes ou valeurs « remises ne donneraient pas ouverture au droit de mutation « par décès » (v^o Succ. n^o 1444, J). Elle paraît, en outre, critiquable, dès l'instant où les articles 263, 264, 266, 270 et 272 C. E. sont conçus dans le même esprit et sont assortis des mêmes sanctions.

Mais elle se justifie si on estime, pour les raisons déjà exposées (V. p. 56, note 5), que les obligations que l'État met à la charge de certains professionnels, dont il fait ses collaborateurs forcés, constituent des mesures exceptionnelles, déroatoires du droit commun.

A ce titre, les dispositions qui les prévoient doivent s'interpréter restrictivement, les obligations des assujettis ne devant pas être étendues au delà du texte légal et, en cas de doute, ce doute s'interprétant en faveur de l'assujetti.

Par suite, c'est seulement dans les hypothèses où le législateur a expressément prévu la production du certificat ou de l'avis, même si l'impôt n'est pas dû, que l'amende est encourue par le seul fait de la non-production.

Dans les autres cas, l'amende ne peut être réclamée que si les droits de mutation par décès sont exigibles, dès l'instant où c'est précisément en vue de garantir le recouvrement de ces droits que l'État a associé le professionnel à son contrôle fiscal.

II. — RESPONSABILITÉ

142. — En plus de l'amende fixe, le contrevenant est tenu personnellement, sauf recours contre le redevable, des droits simples et en sus de mutation par décès.

Toutefois, l'Administration recommande, par mesure de faveur, de ne réclamer aux divers assujettis le paiement des droits et pénalités exigibles qu'autant que le recouvrement de ces sommes n'aurait pu être amiablement obtenu des héritiers et que la solvabilité de ces derniers ne présenterait pas, en cas poursuites, des garanties suffisantes pour le Trésor.

III. — PRESCRIPTION

143. — *L'amende fixe* est soumise à la prescription de trois ans à partir du jour où les préposés auront été mis à portée de constater la contravention (C. E. art. 299).

Quant à la responsabilité mise à la charge du contrevenant, elle ne s'éteint qu'avec la créance du Trésor, relative aux *droits simples* et *en sus* exigibles. La prescription applicable est, par suite, soit de *trois ans* à compter du jour de l'enregistrement d'un acte ou autre document ou d'une déclaration révélant suffisamment l'exigibilité des droits, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des recherches ultérieures (C. E. art. 298, 1^o), soit de *vingt ans* à compter du jour de l'enregistrement, s'il s'agit d'une omission, ou du jour du décès, s'il s'agit d'une succession non déclarée (C. E. art. 298, 2^o et 3^o), soit enfin de *trente ans* (C. E. art. 304) dans tous les autres cas (Rapp. J. N. 27.497 ; — T. A., *loc. cit.*, n^o 1444).

TITRE II

LES ATTEINTES DIRECTES A LA SAISINE LÉGALE

CHAPITRE PREMIER

LA RÈGLEMENTATION DE L'OUVERTURE, APRÈS DÉCÈS, DES COFFRES-FORTS TENUS EN LOCATION

GÉNÉRALITÉS

144. — Les lois du 25 février 1901, article 15 (C. E. art. 270) et du 31 mars 1903, article 7 (C. E. art. 272) étaient destinées à porter à la connaissance de l'Administration, pour l'établissement de l'impôt de mutation par décès, l'indication des titres, sommes ou valeurs héréditaires dont certains professionnels étaient dépositaires, débiteurs ou détenteurs (V. *supra*, titre I^{er}, chap. II).

Mais le contrôle institué par ces deux lois se trouvait parfaitement inefficace lorsque le défunt, au lieu d'avoir mis ses valeurs en dépôt libre, dans un établissement de crédit, les avait enfermées dans un coffre-fort loué dans un établissement spécialisé. Au décès, les héritiers pouvaient, en effet, après avoir justifié de leur qualité, obtenir l'accès au coffre de leur auteur et en retirer le contenu sans que le fisc en soit informé (Cf. Lescœur « Pourquoi et comment on fraude le fisc », Paris, 1909, p. 159). La location d'un coffre-fort favorisait donc la fraude fiscale, tout en permettant au titulaire de s'assurer contre les risques de perte, de vol ou d'incendie. Il n'est pas surprenant, dès lors, que cette pratique se soit très vite généralisée.

145. — De nouvelles mesures, — dont certaines avaient été qualifiées d'inquisitoriales en 1901, — sont alors apparues comme indispensables, et ont fait successivement l'objet des lois des 18 avril 1918, 30 juin 1923 et 31 décembre 1936.

Les articles 1 à 6 de la loi du 18 avril 1918 ont pour but de permettre le contrôle des valeurs successorales lorsque celles-ci, au lieu d'être remises à découvert à un dépositaire, ont été placées dans un coffre-fort, un pli cacheté ou une cassette fermée, dont la garde est assurée par une personne qui se livre habituellement à ce genre d'opérations. A cet effet, il est prévu, notamment, l'intervention obligatoire d'un notaire, dans le cas d'ouverture après décès du coffre-fort, du pli cacheté ou de la cassette fermée.

Leurs dispositions ont été complétées par l'article 16 de la loi du 30 juin 1923, qui a décidé que le Directeur départemental de l'Enregistrement serait informé des lieu, jour et heure de l'ouverture et pourrait y déléguer un agent sous ses ordres, et par l'article 49 de la loi du 31 décembre 1936, qui a renforcé certaines mesures de surveillance et rendu obligatoire, en particulier, la déclaration, par le bailleur, de toute location de coffre-fort. L'ensemble forme actuellement les articles 69, 258, 259, 260, 261, 262, 309 et 612 C. E.

146. — Ces textes, au point de vue positif, on trait à deux séries de prescriptions : d'une part, ils *règlementent les opérations d'ouverture des coffres-forts* après décès, d'autre part, ils *établissent une présomption de propriété* des valeurs trouvées dans les coffres. Ils mettent, en outre, à la charge de diverses catégories d'assujettis des obligations particulières et prévoient les sanctions applicables en cas de contravention.

147. — Préalablement à l'étude détaillée des mesures adoptées par le législateur français, il paraît indispensable de rappeler en quelques mots la nature juridique du contrat de coffre-fort.

On désigne sous ce terme la convention, — généralement écrite, — par laquelle une personne, le bailleur, met à la disposition d'une autre personne, le titulaire, pour une durée fixe ou indéterminée (1), un coffre-fort ou un compartiment de coffre-fort dont il s'engage à assurer la garde, moyennant le paiement d'une redevance.

148. — Après quelques hésitations, la doctrine et la jurisprudence ont été à peu près unanimes à considérer ce contrat comme un *louage de choses* (Ord. du Pr. du Tr. de Nîmes, 21 déc. 1899 ; D. P. 1901, 2, 441 ; — Montpellier, 19 mars 1901 ; D. P. 1902, 2, 25 ; — Paris, 1^{er} juillet 1903 ; D. P. 1903, 2, 272 ; — V. Valéry,

(1) V. pour le sens exact de l'expression « durée indéterminée », *infra*, p. 122.

« Traité de la location des coffres-forts », 2^e édit., n° 18 et suiv. ; Marie, « La réglementation de l'ouverture des coffres-forts après décès », th. Dijon, 1920, p. 19 et suiv.). Il n'est pas possible, en effet, de l'assimiler à un contrat de dépôt, dès l'instant où il n'est pas gratuit (C. civ. art. 1917) et où sa perfection n'est nullement subordonnée à la tradition de la chose déposée (C. civ. art. 1919).

149. — Cependant, d'après une opinion récente, le contrat unissant la banque et son client devrait être considéré non comme un contrat de louage, mais comme un véritable *contrat de garde* (V. H. Solus, « Essai d'une justification de la saisie-arrêt des objets placés dans le coffre-fort d'une banque », *Revue critique*, 1936, p. 314 et suiv.), ce qui aboutit à en faire une sorte de contrat innommé. Il semble bien, en effet, que la considération de la garde est l'élément essentiel et primordial du contrat intervenu entre la banque et le client, et non un de ses effets secondaires, comme le soutiennent un certain nombre d'auteurs (V. notam. Valéry, *op. cit.*, n° 15, Planiol, Ripert et Perreau, *op. cit.*, t. X, n° 733) C'est en fonction de cette considération et pour permettre à la banque d'assurer cette garde qu'a été créée l'organisation matérielle qui consiste à conserver à la banque la détention matérielle de la chose dont le client a la jouissance. La notion de garde paraît donc bien être, en définitive, l'élément directeur du contrat (Rapp. Laborde-Lacoste, Précis de voies d'exécution, 2^e éd.).

150. — Antérieurement à la loi de 1918, l'Administration de l'Enregistrement avait elle-même admis qu'il ne s'agissait pas d'un contrat de dépôt, en décidant, à propos de l'application de l'article 15 de la loi du 25 février 1901, que les établissements de crédit qui mettent en location des coffres-forts n'auraient pas à donner avis du décès du locataire, alors même que les héritiers de celui-ci auraient dû le leur notifier pour être autorisés à ouvrir eux-mêmes le coffre-fort (Cf. Instr. n° 3051, p. 5).

SECTION I

La réglementation de l'ouverture des coffres-forts

151. — Il convient d'examiner successivement les *coffres-forts* dont l'ouverture est réglementée, les *événements* qui rendent

obligatoire l'ouverture par un notaire et les *formalités* relatives à l'ouverture, en distinguant pour ce dernier point les *formalités préalables* et les *opérations d'ouverture* proprement dites.

§ 1. — COFFRES-FORTS DONT L'OUVERTURE
EST RÉGLEMENTÉE

152. — Aux termes de l'article 1^{er}, § 1, de la loi du 18 avril 1918, « aucun coffre-fort ou compartiment de coffre-fort tenu « en location ne pourra être ouvert par qui que ce soit après « le décès, soit du locataire ou de l'un des locataires, soit de son « conjoint, s'il n'y a pas entre eux séparation de corps, qu'en « présence d'un notaire requis à cet effet par tous les ayants droit « à la succession ou du notaire désigné par le président du Tribu-
« nal civil en cas de désaccord et sur la demande de l'un des « ayants droit ».

153. — Ces dispositions sont applicables, d'après l'article 4 de la même loi, à « toute personne ou société qui se livre habituellement à la location des coffres-forts ou des compartiments de coffres-forts ».

Il s'ensuit que c'est seulement dans le cas où le coffre-fort a été donné en location par une personne ou une société se livrant *habituellement* à ce genre d'opérations que les prescriptions de la loi de 1918 deviennent obligatoires. Ces prescriptions cessent de s'appliquer lorsque la location a été consentie par un simple particulier en vue, par exemple, de rendre un service momentané au locataire (Cf. T. A., 3^e éd., v^o Succ., n^o 1449).

154. — De plus, l'article 6 de la loi a assimilé aux coffres-forts, quant aux formalités d'ouverture après décès, les « *plis cachetés* et *cassettes fermées* », remis en dépôt aux banquiers, changeurs, escompteurs, et à toute autre personne recevant habituellement des plis de même nature.

Au cours des travaux préparatoires, en effet, les plis cachetés et les cassettes fermées ont toujours été considérés comme des coffres-forts en papier ou de dimensions réduites (V. rapp. de M. GUILLIER, Annexe n^o 70 au p.-v. de la séance du Sénat du 28 février 1918, p. 17).

Il a été précisé, par ailleurs, que, sous le nom de « cassettes », il fallait entendre les boîtes ou récipients fermés, quelle qu'en soit la forme (Cf. Rapport de M. GUILLIER précité, p. 17).

Comme pour les coffres-forts, le *caractère habituel* conditionne l'application de la loi. Celle-ci vise les plis et cassettes remis à toute personne recevant habituellement en dépôt des objets de cette nature ; les banquiers, changeurs et escompteurs, ne sont désignés qu'à titre d'exemple (Cf. Instr. n° 4547, p. 12).

D'autre part, il semble, conformément à la précision fournie par le rapporteur, que la loi atteigne exclusivement les coffrets, boîtes, paquets ou plis dont le contenu ne peut être inventorié sans qu'il soit nécessaire, soit d'ouvrir une serrure ou un système de fermeture quelconque, qui se trouvait fermé au moment du procès-verbal, soit de briser un cachet, des liens (ficelles, bandes de papier ou de toile) ou une enveloppe (papier collé, toile cousue) qui assuraient la protection du contenu.

C'est ainsi, notamment, que la jurisprudence a estimé, à juste titre, qu'une serviette de cuir, non fermée à clé, ne pouvait être assimilée à un pli ou un paquet cacheté (Tours, 10 janvier 1936 ; R. E. 10.688).

Toutefois, il importe de distinguer nettement deux hypothèses, celle où le pli ou la cassette ont été remis *directement* en dépôt à un établissement, et celle où ces objets ont été placés dans un coffre-fort ou un compartiment de coffre-fort tenu en location par cet établissement.

Dans le *premier cas*, il convient de suivre les règles ordinaires, c'est-à-dire qu'après avis donné au Directeur de l'Enregistrement, il est procédé par un notaire à l'ouverture du coffret ou du pli cacheté, en présence de l'agent désigné par le Directeur.

Dans le *deuxième cas*, au contraire, il y a lieu de se conformer aux règles spéciales tracées par l'article 1^{er} de la loi du 18 avril 1918, qui renvoie aux articles 916 à 919 du Code de Procédure civile (*infra*, p. 105) ; l'ouverture est, par suite, opérée, non par le notaire, au moment de l'inventaire du compartiment de coffre-fort, mais par le Président du Tribunal civil, aux jour et heure indiqués par le notaire (Cf. D. M. F. 7 décembre 1929 ; Instr. n° 4.056, § 6 ; Lure, 9 janvier 1936, R. E. 10.685 ; Tours, 10 janvier 1936 précité).

§ 2. — ÉVÉNEMENTS QUI RENDENT OBLIGATOIRE L'OUVERTURE PAR UN NOTAIRE

155. — Les mesures prescrites par la loi de 1918 deviennent

applicables à la suite du *décès*, soit du locataire du coffre-fort, soit de l'un des colocataires, en cas de location indivise.

156. — Le décès du conjoint du locataire ou du colocataire, rend également ces mesures obligatoires. Il n'y a d'exception que pour le cas où les époux étaient séparés de corps (L. 18 avril 1918, art. 1^{er}, al. 1) ; il ne semble pas douteux, à cet égard, que (pour les mêmes motifs que ceux qui vont être énoncés à propos du jugement de divorce), le jugement prononçant la séparation de corps doive être devenu définitif à l'époque du décès (Cf. T. A. *op. cit.*, v^o Succ., n^o 1449-1).

157. — La même exception ne saurait d'ailleurs être admise lorsqu'il y a simple séparation de biens. Une ordonnance, rendue par le Juge des référés du Tribunal de la Seine, le 7 juin 1924 et décidant le contraire, a été rapportée sur la tierce opposition de l'Administration de l'Enregistrement, par une ordonnance émanant du même juge, à la date du 2 mai 1925 (J. E. 32.899). Il résulte notamment de cette décision que l'article 1^{er} de la loi du 18 avril 1918 est d'ordre public et que ses prescriptions sont obligatoires même pour les étrangers.

158. — La loi ne parle pas du divorce, celui-ci ayant pour effet de faire perdre aux divorcés la qualité et le titre d'époux (Baudry-Lacantinerie, t. I^{er}, n^o 692 ; Josserand, *op. cit.*, t. I, n^o 962). Mais il semble que ses prescriptions doivent néanmoins être observées lorsque le décès du conjoint du locataire intervient avant que le jugement du divorce soit devenu définitif. Il suffit de constater qu'entre les époux les effets du jugement de divorce ne rétroagissent au jour de la demande qu'en ce qui concerne les biens (C. civ. art. 252, al. 6). Les effets, quant aux personnes, ne partent que du jour où le jugement est devenu définitif (Cf. Baudry-Lacantinerie, *loc. cit.* ; Dissertation de M. A. Rouast, D. P. 1924, 2, 113 ; Colin et Capitant, t. I^{er}, p. 232 et suiv. ; Planiol, Ripert et Rouast, t. II, n^{os} 622 et suiv. ; Josserand, *op. cit.*, t. I, n^{os} 964 et suiv.). Or, il ne paraît pas contestable que le législateur de 1918 a plutôt considéré la personne des époux que leurs biens ; sinon il aurait étendu l'exception prévue en faveur de la séparation de corps aux autres hypothèses où les conjoints peuvent avoir un patrimoine distinct, qu'ils administrent privativement, et notamment à la séparation de biens.

Par suite, et sauf le cas de séparation de corps, les mesures spéciales qu'il a prévues s'imposent tant que subsiste entre les

époux le lien civil du mariage, c'est-à-dire jusqu'au jour où le jugement de divorce est devenu définitif.

On pourrait même soutenir qu'elles s'imposent jusqu'au jour de la *transcription* du jugement devenu définitif, car c'est seulement à partir de cette date que le jugement produit son effet à l'égard des tiers (Cf. Baudry-Lacantinerie, *op. cit.*, n° 687; Josserand, *loc. cit.*), parmi lesquels, semble-t-il, il convient de ranger l'Administration de l'Enregistrement. Aucune solution administrative ou jurisprudentielle ne paraît être intervenue sur cette question.

159. — D'autre part, les formalités exigées par l'article 1^{er} de la loi, pour le cas de décès du locataire d'un coffre-fort, de l'un des locataires, ou du conjoint non séparé de corps, doivent recevoir leur exécution au cas de décès du déposant d'un pli cacheté ou d'une cassette fermée, — de l'un des déposants si le dépôt a été fait par plusieurs personnes, — ou du conjoint, non séparé de corps, du déposant ou de l'un des codéposants (L. 18 avril 1918, art. 6, § 3).

160. — Toutefois, en l'absence de disposition expresse, elles ne sont pas applicables lors du décès du *mandataire* du locataire du coffre-fort (2).

161. — En outre, les prescriptions de l'article 1^{er} ne sauraient être observées dans l'hypothèse où, par suite du décès de l'un de ses membres, une société de personnes locataire d'un coffre-fort se trouve dissoute de plein droit (C. civ. art. 1865-3°). La société, en effet, subsiste, en tant qu'être moral, pour les besoins de sa liquidation ; à ce point de vue et pour ce but, « elle conserve tous ses droits et tous ses biens » (Cf. Cass. 29 mai 1865 ; S. 65, I, 325 ; Lyon-Caen et Renault, n° 366 ; Thaller, n° 447 ; Arthuys, n° 760 ; Thaller et Pic, n° 615 ; Houpin et Bosvieux, *Traité des Sociétés*, n° 276). Il s'ensuit que l'actif social doit être considéré comme appartenant toujours à la société et non aux associés par indivis (Cf. Houpin et Bosvieux, *op. cit.*, n° 277-6°). Dès lors, la société continue à être seule locataire du coffre-fort et, en

(2) Cette situation permet une fraude spéciale, assez fréquemment employée, à l'heure actuelle : le coffre-fort est loué au nom de l'héritier, et celui-ci donne pouvoir à son auteur, — véritable propriétaire des valeurs contenues dans le coffre-fort, — pour procéder seul à l'ouverture. Lorsque l'auteur vient à décéder, aucune obligation particulière n'incombe à l'héritier, qui est toujours locataire unique du coffre-fort. La fraude ne réussit, évidemment, qu'à la condition que le prétendu mandataire décède le premier.

aucun cas, les associés survivants ne peuvent être considérés comme des locataires indivis, pour l'application de la loi de 1918. Cette solution, — qui s'impose pour toutes les sociétés formées *inluito personæ*, — a été expressément confirmée par l'Administration (Sol. 6 novembre 1918 ; Instr. n° 3581, § 70), en ce qui concerne une société en commandite simple, dissoute et mise en liquidation par le fait du décès de son unique gérant. Elle paraît devoir être maintenue, par identité de motifs, dans le cas spécial où une société à responsabilité limitée se trouve dissoute statutairement, par le décès d'un associé (Cf. L. 7 mars 1925, article 36).

162. — Par ailleurs, estimant à juste titre qu'il lui appartient de rétablir le véritable caractère des actes des redevables, pour leur appliquer les lois fiscales, la jurisprudence est venue affirmer que les règles tracées par le législateur de 1918 étaient obligatoires, bien que leurs conditions d'application ne fussent pas rigoureusement remplies, lorsque les intéressés avaient tenté, par des moyens détournés, de se soustraire *frauduleusement* à la loi. C'est ainsi, notamment, que le Tribunal de Marseille a décidé, dans une espèce où le mandataire du titulaire d'un compartiment de coffre-fort avait résilié la location quelques heures avant le décès de son mandant, et placé le contenu du coffre dans un autre compartiment loué spécialement à son nom, que la location du deuxième coffre devait être considérée comme faite pour le compte du mandant, et par suite, que ce coffre ne pouvait être ouvert sans l'accomplissement des formalités prévues par l'article 1^{er} de la loi de 1918 (Marseille, 25 novembre 1936 ; R. E. 10.892).

163. — Enfin, comme il a déjà été signalé, les dispositions de l'article 1^{er} de la loi du 18 avril 1918 sont *d'ordre public*.

Elles doivent donc être observées pour toute ouverture de coffre-fort postérieure au décès du locataire, d'un colocataire ou du conjoint non séparé de corps.

Elles s'imposent à toute personne, quelle que soit sa qualité et alors même qu'elle aurait reçu du défunt le pouvoir spécial de procéder à l'ouverture du coffre-fort après le décès (Instr. n° 3547, p. 3).

Par un arrêt du 29 novembre 1928, la Cour de Paris a décidé notamment que les juges de paix ou leurs greffiers ne peuvent, en vue de rechercher un testament dans les conditions détermi-

nées par l'article 917 du Code de procédure civile, procéder à l'ouverture d'un compartiment de coffre-fort dont une personne décédée était locataire dans une banque, sans observer les formalités prescrites par les lois de 1918 et 1923 (Instr. n° 4056, § 5). La Cour a estimé, en effet, que « la loi de 1918, sans diminuer « la valeur et la portée de l'article 917 C. proc. civ., n'apporte à « l'application de ce dernier texte qu'une dérogation, en instituant « des précautions nécessaires pour la sauvegarde des intérêts de « l'État lorsqu'au cours de l'accomplissement des formalités « relatives à l'ouverture d'une succession, il y auralieu de procé- « der à l'ouverture d'un coffre-fort tenu en location par le *de cujus* ». Elle a précisé, en outre, que « le texte des lois de 1918 et de 1923 « ne permet aucune distinction, ni exception, et doit être appliqué « à la lettre ». Il n'y a donc pas lieu de tenir compte d'un jugement rendu en sens inverse par le Tribunal de la Seine (rapporté dans la gazette des Tribunaux, 1919, 2, 19, et cité par Marie « La réglementation de l'ouverture des coffres-forts après décès, » thèse, Dijon, 1920) qui ne paraissait d'ailleurs susceptible d'être approuvé sur aucun point.

Toutefois, par mesure de bienveillance, l'Administration a reconnu, aux termes d'une solution du 2 avril 1930, que les juges d'instruction, ainsi que les officiers de police judiciaire, délégués par le magistrat instructeur, peuvent procéder, au cours d'une *information judiciaire*, à l'ouverture d'un compartiment de coffre-fort, dont le locataire est décédé, sans être tenus de satisfaire aux prescriptions des lois susvisées (Instr. n° 4075, § 6).

Mais, hors le cas d'information judiciaire, le principe demeure formel, et il y a lieu de mettre en cause l'Administration de l'Enregistrement, chaque fois que le bailleur d'un coffre vient à être l'objet d'une assignation en référé, pour l'autoriser à laisser ouvrir ce coffre sans l'assistance d'un notaire et d'un agent de l'Administration (Cf. J. E. 32.898). Toutefois, cette mise en cause — comme d'ailleurs tout appel en garantie de l'Administration, — doit être opérée dans les formes compatibles avec la procédure écrite prévue en matière d'enregistrement (Rapp. Cass. 24 déc. 1822, Instr. n° 1537-72 ; Cf. T. A., v° Procédure, n° 242 ; contra : Marseille, 25 nov. 1936 précité, R. E. 10.892).

§ 3. — FORMALITÉS RELATIVES A L'OUVERTURE

N° 1. — *Formalités préalables à l'ouverture*

164. — Les formalités qui précèdent l'ouverture proprement dite du coffre-fort ont trait à la *désignation* du notaire et à l'*avis* donné à l'Administration de l'Enregistrement.

1° *Désignation du notaire*

165. — Lorsque les parties sont d'accord, elles choisissent elles-mêmes le notaire qui assistera à l'ouverture. Celui-ci est tenu de leur prêter son concours, sauf, conformément aux règles générales, en cas d'empêchement légitime (L. 29 sept. 1791, t. I, sect. 2, art. 6 ; V. Dalloz, *op. cit.*, v° Notaire, n°s 162 et suiv.)

L'officier ministériel choisi doit nécessairement avoir compétence territoriale pour procéder à l'ouverture.

En cas de désaccord entre les ayants droit, le notaire est désigné par le Président du Tribunal civil, sur requête de l'un d'eux. Le magistrat compétent est le Président du Tribunal dans le ressort duquel est situé le coffre-fort, et non le Président du Tribunal du domicile du défunt (Rapp. en matière de scellés et de recherche de testament ; Dalloz, *op. cit.*, v° Scellés, n° 170).

2° *Avis*

166. — D'après l'article 16 de la loi du 30 juin 1923, le notaire, chargé d'instrumenter est tenu de donner avis « des lieu, jour et heure de l'ouverture », trois jours francs à l'avance, au Directeur départemental de l'Enregistrement.

Il adresse, à cet effet, à ce chef de service une lettre recommandée avec accusé de réception, établie en conformité des règlements de l'Administration des Postes. La lettre doit être remise à la poste trois jours francs à l'avance, c'est-à-dire que le jour de la remise et celui de l'opération ne doivent pas être compris dans le délai.

Dès réception de la lettre recommandée, le Directeur désigne un agent pour assister à l'ouverture du coffre-fort au jour indiqué.

Toutes les fois qu'il le juge convenable, et notamment dans les cas urgents, le Directeur a la possibilité de ne pas se prévaloir du délai de trois jours, s'il dispose, par ailleurs, d'un agent pour

assister immédiatement à l'ouverture du coffre (Cf. Instr. n° 3784, p. 5).

167. — En dehors de ces formalités d'ordre purement fiscal, les parties et le notaire sont tenus à certaines obligations de droit commun vis-à-vis de l'établissement bailleur.

Dans l'hypothèse où les intéressés, aussitôt après les opérations d'ouverture et de récolement, procèdent à l'enlèvement des objets contenus dans le coffre, — ce qui est le cas le plus fréquent, — la banque a le droit, par application de l'article 1939 du Code civil, d'exiger la production de l'acte de décès et de toutes les pièces justificatives de la qualité des requérants.

Au contraire, lorsqu'il s'agit d'opérer un récolement des valeurs placées dans le coffre, sans les retirer, l'établissement bailleur paraît simplement fondé à examiner la régularité de la désignation du notaire, sans avoir à s'assurer de la présence et de l'identité des parties (Cf. Marie, *op. cit.*, p. 53).

Néanmoins, pour autoriser l'accession au coffre et, par suite, l'ouverture, les établissements bailleurs exigent, dans tous les cas, en dehors de la signature de notaire, celle de tous les ayants droit ou de leurs représentants réguliers, sur le carnet de visites (V. *infra*, p. 116). Cette pratique paraît à l'abri de toute critique.

N° 2. — *Les opérations d'ouverture*

168. — Les opérations sont dirigées par le notaire ; toutefois, le représentant de l'Administration et même les parties jouent un rôle particulier au cours de leur développement.

169. — I. *Rôle du notaire.*

Le notaire appelé à instrumenter est chargé d'établir un procès-verbal qui constatera l'ouverture du coffre-fort et contiendra l'énumération complète et détaillée de tous les titres, sommes ou objets quelconques qui y seront contenus (L. 18 avril 1918, art. 1^{er}, 2^e al.).

170. — Il importe de remarquer que le rôle attribué au notaire par la loi de 1918 est nettement distinct de celui qu'il détient de sa fonction elle-même et qu'il est analogue à celui du juge de paix en matière de scellés. La procédure existant en cette dernière matière a été, en effet, adoptée par le législateur de 1918, pour les opérations d'ouverture de coffres (V. *infra*, p. 105) et,

d'autre part, au moment de la discussion de la loi de 1918 devant le Parlement, il avait été question de confier au juge de paix la mission qui a été finalement dévolue au notaire.

Ces principes ont été posés, d'une manière particulièrement claire, par un jugement du Tribunal de Mortagne du 30 juillet 1925 (R. E. 8.504), très fortement motivé, et ultérieurement approuvé par la Cour de Cassation (Cass. Req. 23 mai 1927 ; Instr. n° 3963, § 21), qui en conclut que le notaire agissant en vertu des lois de 1918 et 1923 a « l'obligation de ne pas se prêter aux fraudes et dissimulations qui lui apparaîtraient lors de l'ouverture d'un coffre » et qu'il doit « se conformer à toutes les prescriptions de la loi » et non « à la volonté de ses clients ».

171. — Le notaire, après s'être assuré que toutes les parties intéressées sont présentes ou représentées, procède à l'ouverture proprement dite. L'opération matérielle de l'ouverture du coffre-fort ou du compartiment de coffre-fort n'est pas nécessairement effectuée par cet officier ministériel (3). Mais le notaire possède une compétence exclusive à partir du moment où le coffre est ouvert. Il a seul qualité pour retirer les objets contenus dans le coffre et procéder à leur énumération.

172. — A cet effet, il dresse un *procès-verbal* des opérations, qui contient une énumération complète et détaillée des titres, documents et objets trouvés. Cet acte, — bien qu'assimilé, au point de vue fiscal, à un inventaire ordinaire (*infra*, p. 105), — ne saurait être considéré comme un véritable inventaire, réglementé par l'article 943 du Code de procédure civile (4). Le notaire rédacteur n'est pas tenu, notamment, d'estimer les objets mobiliers ni d'analyser et de parafer les papiers.

Le procès-verbal est reçu en brevet, toutes les fois qu'il est dressé par un notaire autre que celui choisi ou désigné pour régler la succession (L. 18 avril 1918, art. I, *in fine*).

Comme il a déjà été indiqué, il doit constater l'ouverture du coffre-fort et contenir l'énumération complète et détaillée de tous les titres, sommes ou objets quelconques contenus dans celui-ci.

(3) Elle est généralement accomplie par un préposé de la banque ou un des ayants-droit, notamment lorsque celui-ci était mandataire du défunt.

(4) Cette distinction résulte, notamment, des travaux préparatoires de la loi, où le mot « *procès-verbal* » a été substitué au mot « *inventaire* », sur la demande de M. MILAN, Sénateur (V. J. O. 15 mars 1918, Déb. parl. Sénat, p. 162).

Par « sommes ou objets quelconques », il faut entendre, d'une part, les espèces et les billets de banque, d'autre part, les objets mobiliers dont la valeur a justifié la mise en sûreté dans un coffre-fort. Ces objets n'ont d'ailleurs pas à être évalués dans le procès-verbal ; rien n'empêche toutefois les parties, en convoquant, le cas échéant, un commissaire priseur, de faire procéder à cette évaluation.

Quant au mot « titres », l'Administration a été amenée à préciser qu'il ne doit pas être interprété dans le sens restreint de « valeurs de bourse », mais qu'il vise également tout élément d'actif susceptible de donner ouverture au droit de mutation par décès, tel que les reconnaissances de dettes sous seing privé ou des grosses d'obligations au porteur, et même des actes non enregistrés qui, sans constituer des éléments d'actif, peuvent fournir des renseignements susceptibles d'en faire découvrir (Sol. 25 mars 1924, Inst. n° 3839, § 27 (5). Toutes ces pièces constituent, en effet, des « titres », au sens juridique du mot, et l'Administration doit en avoir connaissance pour que le vœu du législateur se trouve rempli. Les travaux préparatoires de la loi ne laissent aucun doute à cet égard. Il résulte, en effet, du rapport déjà cité (V. *supra*, p. 4) de M. GUILLIER au Sénat, que le mot « titres » concerne non seulement les valeurs de bourse, mais encore les titres de propriété et de créances et même tout document quelle qu'en soit la nature (6).

En définitive, l'officier public est tenu d'énumérer et de décrire les actes, titres et objets trouvés dans le coffre, d'une manière assez précise pour qu'il soit possible de les identifier, qu'ils constituent ou non des éléments de l'actif héréditaire.

173. — A un autre point de vue, la loi de 1918 ne contenant aucune distinction entre les papiers intéressant le défunt et ceux concernant des tiers, une énumération complète et détaillée des uns et des autres doit être faite dans le procès-verbal d'ouver-

(5) Cette solution a été rendue à l'occasion de l'espèce soumise au Tribunal de Mortagne, et tranchée par celui-ci par le jugement précité du 30 juillet 1925 (R. E. 8.504) (V. *supra*, p. 102 et *infra*, p. 107).

(6) Le rapport de M. GUILLIER énonce, en effet : « A l'égard des *actes et titres*, trouvés dans le coffre-fort qui ne seront pas enregistrés, et qui cependant *devront être énumérés dans le procès-verbal*, il a été formellement déclaré, par le Commissaire du Gouvernement... que, si ces *actes* ne sont pas de la nature de ceux qui sont soumis obligatoirement à la formalité dans un délai déterminé, leur enregistrement ne serait pas obligatoire, par le seul fait qu'ils auront été mentionnés dans le procès-verbal ».

ture. De même, lorsque les documents ou valeurs appartenant à des tiers ne sont pas renfermés dans des plis ou paquets cachetés, il convient, en droit strict, de les détailler dans ce procès-verbal.

Toutefois, dans le cas de décès d'un officier ministériel, titulaire d'un compartiment de coffre-fort, l'application rigoureuse de cette règle pourrait conduire à des conséquences regrettables, et, notamment certaines atteintes pourraient être portées au secret professionnel auquel se trouvait tenu le défunt.

Aussi l'Administration a-t-elle recommandé à ses agents, en de semblables circonstances, d'appliquer d'une façon libérale l'article 1^{er} de la loi du 18 avril 1918.

A l'occasion du décès d'un notaire, titulaire d'un coffre-fort, elle a précisé que l'agent assistant aux opérations d'ouverture du coffre-fort doit exiger la représentation des dossiers, dans lesquels se trouvent les valeurs appartenant aux clients du notaire décédé et d'assurer qu'ils ne contiennent aucun titre au nom du défunt. Il rapprochera ensuite les noms inscrits sur ces dossiers et ceux portés sur le livre de dépôt de titres de l'étude. Si ce contrôle fait apparaître que les valeurs dont il s'agit sont bien la propriété des clients du défunt, l'agent de l'Administration n'insistera pas pour que ces titres soient énumérés dans le procès-verbal d'ouverture ; il demandera seulement que les noms de leurs propriétaires y figurent. Ce n'est que dans l'hypothèse inverse qu'il exigerait la stricte application des dispositions légales, c'est-à-dire l'énumération complète et détaillée de toutes les valeurs contenues dans le coffre-fort (Cf. Instr. n° 4183, § 23).

174. — En ce qui concerne sa force probante, le procès-verbal d'ouverture constitue un acte authentique, dans lequel l'officier ministériel relate des faits qu'il accomplit ou qui ont lieu en sa présence. Par suite, il fait foi jusqu'à inscription de faux (Cf. Dalloz, Rép. prat., v° Preuve, n°s 145 et suiv.), et ne saurait être combattu par la preuve contraire, spécialement quant au nombre et à la nature des objets qui y sont décrits.

175. — D'autre part, le procès-verbal est exempt de timbre et enregistré gratis. Il y a lieu, au surplus, d'appliquer, à l'égard des pièces ou titres trouvés dans le coffre-fort et énumérés au procès-verbal, les principes admis, en droit fiscal, en matière d'inventaire. Il n'est pas douteux, en effet, qu'au regard de la loi fiscale, le procès-verbal de description doit être assimilé à un

inventaire complémentaire (Cf. Instr. n° 3547, p. 4). La thèse de l'Administration a été consacrée, sur ce point, par un jugement du Tribunal de la Seine du 1^{er} décembre 1933 (R. E. 10.125). Dès lors, si le procès-verbal mentionne des actes non enregistrés et non assujettis à la formalité dans un délai déterminé, cette simple mention n'aura pas pour effet de rendre obligatoire l'enregistrement des actes dont il s'agit (Arr. Dir. exéc. 22 ventôse, an VII ; Circ. Rég. n° 1554 ; Cf. réponse de M. Deligne, Directeur Général de l'Enregistrement et Commissaire du Gouvernement, à M. Lefas, député ; Ch des Dép., Déb. parl., Séance du 31 déc. 1917, p. 3445). Par ailleurs, l'énonciation dans le procès-verbal de titres étrangers non abonnés tombe sous le coup des prescriptions de l'article 7 de la loi du 31 décembre 1907, qui dispose que « l'énonciation dans tout inventaire de l'un des titres visés « en l'article 5 de la loi du 28 décembre 1895 donnera ouverture « au droit de timbre de ce titre s'il n'a déjà été perçu ». Le recouvrement des droits de timbre exigibles sera effectué dans les conditions prévues par l'article 5 de la loi du 31 décembre 1907(7).

Mais la dispense du paiement des droits de timbre et d'enregistrement dont bénéficie le procès-verbal est conditionnelle. Il ne peut, en effet, être fait usage de ce document, par acte public ou devant une autorité constituée, sans que les droits de timbre et d'enregistrement aient été acquittés ; en cas de contravention, les pénalités sont celles qui frappent l'usage d'un acte non timbré et non enregistré. De même, il ne peut être délivré d'expéditions ou de copie du procès-verbal, avant paiement des droits de timbre et d'enregistrement ; les sanctions, dans ce dernier cas, sont les mêmes que celles qui atteignent la délivrance des expéditions ou copies d'actes non timbrés et non renregistrés en général.

176. — Si, au cours des opérations d'ouverture, il est trouvé des *testaments ou autres papiers cachetés* ou s'il s'élève des *difficultés*, le notaire est tenu de procéder « conformément aux articles « 916, 918, 919, 920, 921 et 922 du Code de procédure civile » (L. 18 avril 1918, art. 1, al. 3).

177. — Par suite, lorsqu'un testament ou un paquet clos ou cacheté (V. *supra*, p. 94 et 95) est découvert dans le coffre, le notaire

(7) En vertu de ce texte, le paiement doit avoir lieu au moment de la déclaration de succession comprenant le titre et, au plus tard, dans les six mois du décès (Cf. Instr. n° 3237, p. 3 ; Seine, précité, 1^{er} décembre 1933, R. E. 10.125).

est tenu d'en constater la forme extérieure, le sceau et la suscription, s'il y a lieu, de parafer l'enveloppe avec les parties présentes et d'indiquer le jour et l'heure où le paquet sera présenté au Président du Tribunal Civil. Ces diverses opérations sont mentionnées dans le procès-verbal. Au jour et heure indiqués, sans qu'aucune autre formalité ait à être accomplie, les plis ou paquets trouvés cachetés sont présentés par le notaire au Président du Tribunal de première instance, qui en constate l'état, en présence des intéressés et du représentant de l'Administration.

Si leur contenu concerne la succession, le magistrat en ordonne le dépôt, et le notaire est tenu, d'après les termes de la loi de 1918 combinés avec ceux de l'article 918 du Code de procédure civile, de les énumérer et de les décrire dans le procès-verbal d'ouverture.

Si, au contraire, les paquets cachetés paraissent, par leur suscription ou par toute autre preuve écrite, appartenir à des tiers, le Président du Tribunal ordonne que ces tiers soient appelés dans un délai qu'il fixe lui-même. L'ouverture est alors effectuée, au jour indiqué, en la présence des tiers, ou à leur défaut, et en présence également du notaire, du représentant de l'Administration et des parties intéressées. Si les paquets sont étrangers à la succession, le Président du Tribunal les remet aux tiers désignés, sans en faire connaître le contenu, ou les cache de nouveau pour être remis à ces derniers à première réquisition (Rapp. Lure, 9 janvier 1936 ; R. E. 10.685).

178. — Lorsqu'il s'élève des difficultés, le notaire est tenu de surseoir immédiatement aux opérations d'ouverture, de mettre à l'abri de toute atteinte les papiers litigieux, de dresser un procès verbal et d'en référer sur le champ au Président du Tribunal civil (Cf. Code de procédure civ., art. 921 ; Cass. Req. 13 mai 1927 ; Instr. n° 3963, § 21).

A cet égard, la jurisprudence a été amenée à préciser qu'il possède seul l'initiative du référé. Le représentant de l'Administration n'a pas qualité, en effet, pour saisir le juge des référés (Cf. Tours, 10 janvier 1936, R. E. 10.688) et, d'autre part, son refus d'aller devant ce magistrat ne saurait autoriser le notaire à ne pas observer strictement les prescriptions de l'article 1^{er} de la loi de 1918 et de l'article 921 du Code de procédure civile (Cf. Mortagne, 30 juillet 1925, précité, R. E. 8.504). Cette règle

se justifie aisément si l'on observe que le notaire a la responsabilité des opérations d'ouverture et qu'en outre, la présence du représentant de l'Administration, — à qui n'incombe légalement aucune obligation, — est facultative.

Par suite, l'officier ministériel chargé de l'ouverture encourt personnellement les sanctions prévues par la loi de 1918, lorsqu'il ne s'est pas conformé, en cas de difficultés, aux articles du Code de procédure civile auxquels renvoie cette loi, quelles qu'aient été, d'ailleurs, l'attitude de l'Administration et celle des parties (Cf. Mortagne, 30 juillet 1925 ; Cass. Req. 23 mai 1927, précitées).

II. — *Rôle de l'agent de l'Administration.*

179. — D'après l'article 16 de la loi du 30 juin 1923, le directeur départemental de l'Enregistrement doit être informé, à l'avance, du lieu, de la date et de l'heure de l'ouverture du coffre-fort, « pour qu'un de ses agents puisse y être présent ».

L'exercice de ce droit de contrôle est donc, en principe, *facultatif*, mais la Régie n'a pas manqué de signaler qu'il constituait en réalité « une obligation stricte et un droit absolu pour l'Administration », et elle a prescrit aux Directeurs de se faire représenter à toutes les opérations d'ouverture, afin de « répondre pleinement au vœu du législateur » (Cf. Instr. n° 3784, § 2).

Cependant, du fait que la présence du délégué du Directeur aux opérations d'ouverture n'est pas obligatoire, le notaire est fondé, en cas d'absence de cet agent au lieu, jour et heure fixés, à passer outre et à procéder à l'ouverture (8) ; le procès-verbal qu'il établit ne saurait, de ce fait, être entaché de la moindre irrégularité.

D'ailleurs, en toute hypothèse, l'agent de l'Administration ne comparait pas au procès-verbal et, même si son nom est mentionné dans ce document, il n'a pas à le signer.

D'autre part, le caractère facultatif de sa mission entraîne une double conséquence, qui a déjà été signalée (*supra*, p. 106). En cas de difficultés, il n'a pas qualité pour saisir le Juge des référés, et, d'un autre côté, son refus d'aller devant ce magistrat ne saurait dispenser le notaire de soumettre lui-même le litige,

(8) Toutefois, dans la pratique, les banques et établissements bailleurs se refusent généralement à laisser accéder au coffre le notaire et les parties, en l'absence du représentant de l'Administration.

après s'être conformé aux prescriptions de l'article 921 du Code de procédure civile.

180. — L'agent désigné doit avoir qualité pour dresser procès-verbal, c'est-à-dire qu'il doit être régulièrement commissionné et assermenté. Sous cette réserve, il peut appartenir au cadre des employés supérieurs, au cadre principal ou même au cadre secondaire (9).

181. — Son rôle consiste essentiellement à faire respecter les dispositions de la loi de 1918. Par suite, il a incontestablement le droit d'examiner personnellement, au moment de l'ouverture, tous les titres, papiers, sommes et objets quelconques contenus dans le coffre et de s'assurer qu'ils sont effectivement mentionnés dans le procès-verbal (Rapp. *supra*, p. 102). A cet égard, il paraît investi d'un véritable droit de contrôle sur la rédaction matérielle de ce document, qui l'autorise, semble-t-il, à en prendre connaissance chaque fois qu'il le juge nécessaire, ou, tout au moins, à la fin des opérations et avant sa clôture (V. *infra*, p. 110).

En cas de refus du notaire, soit de lui communiquer certaines pièces contenues dans le coffre-fort, soit de lui permettre de s'assurer que tous les objets trouvés figurent bien dans le procès-verbal descriptif, il est fondé à dresser un procès-verbal constatant le refus de communication, sauf toutefois si l'officier ministériel décide de porter sur-le-champ la difficulté devant le Président du Tribunal civil (Cf. Montagne, 30 juillet 1925 et Cass. Req. 23 mai 1927, précités).

182. — D'autre part, il possède, à notre avis, tous les droits normalement attachés à sa fonction et résultant de la circonstance que les titres et écrits divers trouvés dans le coffre doivent être considérés comme régulièrement parvenus à sa connaissance. En ce qui concerne les actes établis en contravention aux lois sur le timbre, il est donc fondé à réclamer les droits et amendes exigibles, dès l'instant où ces écrits sont légalement soumis à son examen. Il est de principe, en effet, que les contraventions en matière de timbre sont suffisamment établies lorsque la pièce incriminée est parvenue, par les moyens licites, à la connaissance de l'Administration, c'est-à-dire que la découverte

(9) Le cadre des Employés supérieurs comprend les Inspecteurs principaux et Inspecteurs, le cadre principal, les Receveurs-Rédacteurs, Receveurs-Contrôleurs principaux, Receveurs-Contrôleurs, Receveurs-Contrôleurs adjoints et Surnuméraires, le cadre secondaire, les Contrôleurs spéciaux, Commis et Dames employées titulaires.

a été effectuée par un agent agissant dans l'exercice légal de ses fonctions (Cf. T. A., 3^e éd., v¹s Timbre, n^{os} 306 et 311 ; Procédure, n^{os} 560 et suiv.).

Par suite, conformément à l'article 31 de la loi du 13 brumaire an VII (C. T. art. 21), l'agent de l'Enregistrement présent à l'ouverture a le droit de saisir les pièces en contravention et de les joindre au procès-verbal qu'il est tenu d'établir (10) (Cf. Seine, 26 déc. 1833 ; J. E. 10.839 ; Instr. n^o 1537-200). Toutefois, ce procès-verbal n'a pas à être dressé lorsque les contrevenants acquittent sur le champ l'amende encourue et le droit de timbre, lorsque la pièce doit être remise dans un dépôt public (11), ou lorsque les parties déposent immédiatement une pétition en remise, rédigée en termes suffisamment explicites pour établir la preuve de l'infraction (12). Dans ces trois cas, la saisie des pièces n'a donc pas lieu d'être opérée ; il en est de même lorsque les redevables consentent à signer le procès-verbal (L. 13 brumaire, an VII, art. 31, précité).

Quant aux écrits non enregistrés et assujettis à la formalité dans un délai déterminé, la simple mention dans le procès-verbal en rendra l'enregistrement obligatoire. Il suffira donc au représentant de l'Administration de s'assurer que cette mention est suffisamment complète et détaillée. Dans le cas particulier où un écrit trouvé dans le coffre est à la fois en contravention aux lois sur le timbre et l'enregistrement, l'agent de l'Administration est fondé à le saisir, dans les conditions qui viennent d'être précisées.

183. — Le contrôle administratif sur les opérations d'ouverture est encore exercé au moyen de deux sortes de mesures.

(10) Il n'y a pas de délai de rigueur pour l'établissement du procès-verbal (Seine, 19 mai 1893, J. E. 24.141).

(11) Lorsque la pièce en contravention reste dans un dépôt public, où elle peut toujours être représentée, il est équitable d'éviter à la partie les frais d'un procès-verbal, puisqu'il sera toujours possible, si des difficultés viennent à surgir, de constater l'infraction dans les conditions où elle l'aurait été dès l'origine (Cf. Seine, 19 mai 1893, J. E. 24.141).

(12) D'une manière générale, l'aveu des parties contenu dans une pétition adressée à l'Administration ne constitue pas une preuve absolue de la contravention, et ne peut, dès lors, suppléer à la représentation matérielle de l'écrit (Cf. Cass. 27 nov. 1895, R. E. 1.038). Mais la jurisprudence a décidé que si l'on se trouvait en présence d'un aveu suffisamment explicite pour établir la preuve formelle de l'infraction, la représentation des pièces et la rédaction du procès-verbal constituaient des formalités surabondantes (Foix, 9 mai 1837, J. E. 11787 ; Cass. 5 février 1825, S, 25, I, 336). Une décision contraire, rendue par le Tribunal de Batna, le 11 août 1910 (R. E. 5337) ne paraît pas susceptible d'être approuvée (Cf. T. A., v^o Timbre, n^o 308).

Le délégué du Directeur départemental est tenu, en effet, de prendre « une note, suffisamment complète et détaillée, « de tous les titres, sommes ou objets quelconques contenus dans « le coffre, afin de permettre plus tard les vérifications nécessaires » (13). Il s'agit, évidemment, d'un simple document d'ordre intérieur, qui ne saurait être assimilé, quant à sa forme et à sa force probante à un procès-verbal régulier (14).

D'autre part, il doit s'assurer que le coffre n'a pas été ouvert irrégulièrement après le décès. A cet effet, il procède aux recherches nécessaires en consultant le répertoire alphabétique et le carnet de visites (*infra*, p. 116), où sont mentionnés obligatoirement les jour et heure des ouvertures, ainsi que le nom et la qualité de la personne qui les a effectuées. Il est tenu, en outre, de rendre compte à son Directeur de l'accomplissement de sa mission et, le cas échéant, des incidents qui ont pu survenir.

III. — *Rôle des parties.*

184. — Les parties qui assistent à l'ouverture n'ont pas à s'immiscer dans les diverses opérations, dont la conduite et la responsabilité incombent uniquement au notaire. Elles n'ont,

(13) Ces vérifications consistent dans le rapprochement de la note, — qui est établie sous forme de renvoi, et qui est ensuite adressée au Receveur-Contrôleur du lieu du domicile du défunt, — et de la déclaration de succession. On peut remarquer, d'ailleurs, que cette note fait double emploi avec le renvoi qu'est toujours tenu d'établir, le cas échéant, le Receveur-Contrôleur qui enregistre le procès-verbal.

(14) Cette précision, ainsi que celles qui ont été données sur la mission exacte du représentant de l'Administration, permet de résoudre une difficulté qui se présente parfois dans la pratique. Il s'agit de l'hypothèse où il y a discordance entre le procès-verbal adressé par le notaire et la note du fonctionnaire présent à l'ouverture. On peut être tenté de comparer les deux documents, quant à leur force probante, et de constater que le procès-verbal du notaire fait foi jusqu'à inscription de faux, tandis que l'écrit de l'agent de l'administration fait, au plus, foi jusqu'à preuve du contraire. Mais on peut alors faire valoir que, si l'affirmation du fonctionnaire est toujours susceptible d'être détruite par celle du notaire, il est inutile de faire assister cet agent à l'ouverture, et que la loi de 1923 n'ajoute rien à celle de 1918, le contrôle créé étant illusoire. Cette conclusion étant évidemment contraire à l'intention du législateur de 1923, telle qu'elle ressort des travaux préparatoires, le problème paraît insoluble.

En réalité, ses données sont mal posées. C'est au cours de la rédaction matérielle du procès-verbal d'ouverture que l'agent de l'Administration peut exercer son contrôle et, le cas échéant, faire opérer les rectifications nécessaires ; ce contrôle dure jusqu'au moment de la clôture du procès-verbal. A partir de cet instant, le procès-verbal devient un acte notarié ordinaire qui fait preuve jusqu'à inscription de faux. Quant à la note du préposé de l'Enregistrement, elle constitue un simple document administratif, dépourvu de toute valeur probante. Le notaire peut donc se refuser, en cas de discordance, et dans l'hypothèse où les valeurs ont été replacées dans le coffre-fort, sans être remises aux héritiers, à procéder à un nouvel examen contradictoire des titres ou documents litigieux.

par conséquent, pas à apprécier si certains papiers trouvés dans le coffre doivent ou non être communiqués au représentant de l'Enregistrement et décrits dans le procès-verbal. Le notaire, en effet, n'est nullement leur mandataire (Rapp. *supra*, p. 102) et n'a pas à se préoccuper de leur refus ou de leur opposition, dans le cas où elles jugeraient inutile ou inopportune cette communication ou cette description (Cf. Montagne, 30 juillet 1925 et Cass. Req. 23 mai 1927, précités). De même, leur refus d'aller devant le juge des référés ne saurait autoriser l'officier ministériel à ne pas observer strictement les prescriptions légales (Rapp. *supra*, p. 106).

Toutefois, dans le cas où leur opposition s'accompagnerait d'une offre de porter immédiatement la difficulté devant le Président du Tribunal, il semble que le notaire ne pourrait, sans engager sa responsabilité personnelle, se refuser à faire droit à cette offre (Rapp. Montagne, 30 juillet 1925, précité).

En d'autres termes, les parties n'ont pas un rôle absolument passif à jouer dans les opérations d'ouverture ; elles conservent toujours, à notre avis, la possibilité d'intervenir et d'interrompre ces opérations, en soulevant une difficulté qu'elles proposent de soumettre au juge des référés.

185. — Par ailleurs, elles ne paraissent pas susceptibles d'encourir, quelle que soit leur attitude, les sanctions prévues par la loi de 1918.

Dans l'hypothèse, en effet, où elles s'opposent à la communication à l'agent de l'Administration, — ou à la description dans le procès-verbal, — d'une pièce contenue dans le coffre, c'est le notaire qui encourt personnellement ces sanctions, s'il défère à leur demande au lieu d'observer les dispositions impératives de la loi (Rapp. *supra*, p. 107).

Dans le cas où elles accompagnent, au contraire, leur refus d'une proposition tendant à porter la difficulté devant le Président du Tribunal, elles sont également à l'abri de toute sanction, puisqu'elles manifestent leur intention de se conformer aux prescriptions légales (Rapp. Montagne, précité, 2^e partie du jugement).

SECTION II

La présomption de propriété des valeurs trouvées dans le coffre

186. — Aux termes de l'article 2 de la loi du 18 avril 1918, les sommes, titres ou objets trouvés dans un coffre loué conjointement à plusieurs personnes sont réputés, à défaut de preuve contraire, et seulement au point de vue fiscal, être la propriété conjointe de ces personnes et dépendre pour une part virile de la succession. Par application du même principe et de l'article 2.279 du Code Civil, si le propriétaire est unique, il doit être censé propriétaire du tout (Cf. Dijon, 21 mars 1921, R. E. 7.293 ; Tours, 10 janvier 1936, R. E. 10.688).

187. — Toutefois, la preuve contraire étant réservée, par le texte légal, d'une manière absolue, la présomption de propriété pourra être combattue tant par l'Administration que par les redevables.

L'Administration aura donc, en cas de location conjointe, la faculté de démontrer, par tous les modes de preuve compatibles avec la procédure écrite, que les droits du défunt sont supérieurs à une part virile.

De leur côté, les parties pourront établir, suivant que le défunt était seul locataire, ou locataire conjoint du coffre-fort, qu'il ne possédait pas la totalité des valeurs trouvées au décès, ou que ses droits étaient inférieurs à une part virile.

188. — A cet égard, bien que la présomption édictée par l'article 2 précité soit analogue à celle que la loi du 31 mars 1903 a institué, en matière de comptes-joints, les moyens de preuve ne sont pas indiqués limitativement par la loi de 1918 comme ils l'avaient été par la loi de 1903.

Par suite, la preuve peut être administrée, non seulement au moyen d'actes de disposition réguliers, réalisés par le défunt antérieurement à son décès, mais encore par tous les modes compatibles avec la procédure écrite, en particulier au moyen de simples papiers domestiques ou de présomptions graves, précises et concordantes (Cf. R. M. F. à M. Geo Gérald, dép. J. O. 19 juillet 1918, Ch. Déb., p. 2068, R. E. 6.931).

189. — La jurisprudence a précisé que les papiers domestiques,

pour permettre d'établir la preuve contraire, devaient remplir les conditions prévues par l'article 1331 du Code civil, et qu'à défaut, ils constituaient de simples commencements de preuve par écrit, rendant admissibles, aux termes de l'article 1353 du même Code, le recours aux présomptions graves, précises et concordantes.

C'est ainsi que, dans une espèce où il avait été trouvé, lors d'une ouverture d'un compartiment de coffre-fort, une serviette de magistrat portant, de la main du défunt, la suscription datée et signée que les titres placés dans la serviette appartenaient à sa sœur, unique héritière, le Tribunal de Tours a décidé que cette suscription, dès l'instant où elle ne contenait, ni le détail des valeurs, ni la mention qu'elle avait été faite pour suppléer à un titre régulier, ne pouvait valoir que comme commencement de preuve par écrit ; en outre, comme la serviette contenait, avec des titres au porteur, des titres nominatifs immatriculés au nom du défunt, il a estimé que cette circonstance enlevait toute force probante au commencement de preuve lui-même (Tours, précité 10 janvier 1936 ; R. E. 10.688).

Lorsqu'il n'existe qu'un commencement de preuve par écrit, rendant vraisemblable le fait allégué, mais impuissant à en établir la preuve complète, il est nécessaire que cet écrit soit corroboré par des présomptions suffisamment graves, précises et concordantes.

L'appréciation de ces présomptions constitue une pure question de fait, soumise au contrôle souverain des tribunaux.

Le Tribunal de Dijon a admis, à ce sujet, qu'une mère, héritière de son fils, justifiait suffisamment qu'elle était propriétaire de la moitié des titres au porteur trouvés dans le coffre-fort loué au nom de ce dernier, du moment qu'elle établissait, — et qu'elle offrait même d'établir par une expertise compatible avec la procédure écrite, — d'une part, que son fils n'avait recueilli aucun émolument dans la succession de son père prédécédé et n'avait rempli aucune fonction rémunératrice, d'autre part, qu'il était simplement administrateur de la fortune maternelle (Dijon, précité, 21 mars 1921 ; R. E. 7.293).

Cependant, dans un litige où les parties offraient de rapporter la preuve, par une expertise, que la moitié des monnaies d'or trouvées dans le coffre loué au nom du défunt, appartenait à son épouse, séparée de biens, le Tribunal d'Étampes a estimé

qu'il n'était pas possible d'admettre cette prétention, la procédure spéciale en matière d'enregistrement, qui devait « être observée à peine de nullité », excluant « nécessairement certains modes de preuve du droit civil incompatibles avec des formes de l'instruction écrite, telles que la preuve par témoins et l'expertise » (Étampes, 29 janvier 1935, J. E. 35.021).

Les principes qui inspirent ces deux décisions paraissent devoir être également approuvés.

L'expertise de droit commun est, en effet, une sorte d'enquête qui a lieu par le ministère des experts et à laquelle les observations orales des parties et la preuve testimoniale sont naturellement inhérentes. Or, ce genre de preuves, — à la seule exception des « explications orales » pouvant être présentées à l'audience (L. 30 avril 1921, art. 7), — n'est pas en harmonie avec la procédure écrite qui est toujours imposée en matière d'enregistrement, et ne peut être employé que si un texte exprès l'autorise (Cf. T. A., 3^e éd. v^o Procédure, n^o 238).

Il peut seulement être dérogé à cette règle dans le cas où l'expertise est ordonnée par les tribunaux comme mesure d'instruction, par exemple pour épargner aux juges des travaux de dépouillement longs et fastidieux (Rapp. Cass. civ. 4 juin 1867 ; Instr. n^o 2389, § 1^{er}).

C'est donc à bon droit que, d'une part, le Tribunal de Dijon a adopté la thèse des parties, qui offraient d'apporter les renseignements tirés d'une expertise à l'appui de faits qu'elles invoquaient et que le Tribunal a considéré comme suffisamment établis, et que, d'autre part, le Tribunal d'Étampes a rejeté cette thèse, en l'absence de toute preuve rapportée préalablement à l'offre d'expertise.

190. — De même, la présomption légale de propriété se trouve écartée si les parties justifient que le *de cujus*, avant son décès, s'était dépouillé de cette propriété, notamment au moyen d'un don manuel. La preuve du don manuel est ordinairement difficile, sinon impossible à établir, puisque celui-ci implique la remise effective des biens aux bénéficiaires, et que cette remise est précisément contredite par l'existence des mêmes biens dans le coffre du prétendu donateur. Toutefois, le Tribunal de Lure n'a pas hésité à affirmer que cette preuve était rapportée, à l'égard des titres renfermés dans une enveloppe cachetée, portant une uscription signée du défunt, — mais écrite de la main de sa

veuve, — d'après laquelle ils appartenaient à la sœur de cette dernière, dès lors qu'il résultait des déclarations faites par la veuve au Président du Tribunal, au moment de l'ouverture du pli, que ces titres avaient fait l'objet d'un don manuel par le défunt à sa belle-sœur. Le Tribunal, pour soutenir cette thèse hardie, a vu dans le femme du *de cujus* à la fois une mandataire verbale de son mari donateur et une mandataire tacite de sa sœur bénéficiaire (Lure, 9 janv. 1936 ; R. E. 10.685). En l'absence de tout écrit émanant des prétendus mandants, l'existence d'un double mandat de cette nature paraît très discutable,, et le jugement appelle, de ce fait, les plus expresses réserves.

A l'inverse, la production de bordereaux d'achat, constatant que les titres au porteur déposés par la femme prédécédée, dans le compartiment de coffre-fort dont elle était locataire, ont été acquis par le mari survivant, n'est pas suffisante ; par elle-même, pour constituer la preuve contraire. D'autres circonstances, telles que la perception des coupons par le mari, pour son compte, dès avant le décès, auraient été nécessaires pour administrer cette preuve (Cf. R. M. F. à M. Jacques Stern, 14 mars 1929 ; J. O. Déb. Ch. 1929, p. 1625, J. E. 33.744).

SECTION III

Obligations imposées aux bailleurs de coffres-forts et aux dépositaires de plis cachetés et de cassettes fermées

191. — Afin d'assurer un contrôle précis sur les opérations d'ouverture, l'article 4 de la loi du 8 avril 1918 a imposé un certain nombre d'obligations aux personnes qui se livrent habituellement à la location des coffres-forts ou des compartiments de coffres-forts et aux personnes recevant habituellement en dépôt des plis cachetés ou des cassettes fermées (V. *supra*, p. 94). Ses dispositions ont été complétées par l'article 49 de la loi du 31 décembre 1936.

192. — En vertu de ces textes, les personnes dont il s'agit sont tenues, en premier lieu, de souscrire une *déclaration* d'existence au bureau de l'enregistrement de leur résidence et, le cas échéant, à celui de chacune de leurs succursales ou agences (15). Cette

(15) Dans les villes où le service est divisé, la déclaration est désormais reçue au bureau à qui incombe la tenue du répertoire général et qui a la charge de mention-

déclaration, — que les agents de l'Enregistrement n'ont pas à provoquer, — est portée sur l'un des registres du bureau (16) et signée, soit par l'assujetti, soit par son mandataire, soit, enfin, s'il s'agit d'une société, par ses représentants légaux ou leurs mandataires. La procuration doit être établie sur papier timbré, mais n'est pas soumise à l'enregistrement lorsqu'elle reste déposée au bureau.

193. — Elles doivent, d'autre part, tenir un *répertoire alphabétique*, non sujet au timbre, présentant, avec mention des pièces justificatives produites, les noms, prénoms, profession, domicile et résidence réels de tous les occupants de coffres-forts et le numéro du coffre loué. Ce répertoire tenu sur *fiches mobiles* ; chaque fiche, correspondant à un locataire, doit être annotée, par ordre chronologique, des dates et heures des ouvertures, afin de faciliter le contrôle des agents préposés de l'Administration (17).

194. — Les bailleurs et dépositaires visés par la loi sont également astreints à la tenue d'un « *carnet de visites* », constitué par un registre ou un carnet, établi sur papier non timbré, sur lequel ils doivent indiquer les noms, adresses et qualités de toutes les personnes qui se présentent pour ouvrir un coffre-fort, ainsi que la date et l'heure de l'opération. Les personnes qui veulent procéder à l'ouverture sont tenues, en outre, d'apposer leur signature sur le registre ou carnet, et, lorsqu'elles ne sont pas personnellement ou exclusivement locataires du coffre, cette signature doit être apposée sous une formule certifiant qu'elles n'ont pas connaissance du décès, soit du locataire, ou de l'un des colocataires, soit du conjoint non séparé de corps de ce locataire ou colocataire.

tionner, sur les bulletins mobiles les avis de location transmis par les Directeurs (V. supra, p. 00) (Cf. Instr. n° 4306, § 34, qui a abrogé, sur ce point, les dispositions contraires de l'Instr. n° 3547, p. 13).

(16) Le registre destiné à l'enregistrement des actes sous seings privés et au visa pour timbre.

(17) Par une solution du 17 mai 1929, l'Administration avait prohibé la tenue du répertoire sur fiches mobiles, en estimant que ce système ne présentait pas « à l'égard du Trésor, des garanties suffisantes de conservation » (Instr. n° 4040, § 9). L'article 49, § 2 de la loi du 31 décembre 1936 a rendu, au contraire, obligatoire, ce mode de contrôle (V. Instr. n° 4287, p. 14) qui facilite, d'une manière considérable, le travail des agents de l'Administration. Lorsque la fiche est bien tenue, en effet, ceux-ci peuvent constater si la dernière ouverture est antérieure ou postérieure au décès ; dans le premier cas, il leur suffit de vérifier, sur le carnet de visites la période comprise entre la date de la dernière ouverture par les parties et celle de l'ouverture effectuée en leur présence.

195. — Au surplus, ces prescriptions, — édictées par la loi de 1918, — ont été complétées par l'obligation, mise à la charge de toutes les personnes qui se présentent pour ouvrir le coffre-fort, par la loi du 31 décembre 1936, de faire précéder leur signature d'une autre mention certifiant, soit qu'elles ne sont pas mariées, ou, qu'étant mariées, elles sont séparées de corps, soit, si elles sont mariées et non séparées de corps, que leur conjoint est vivant. Cette dernière mention doit être manuscrite.

Depuis la mise en application de l'article 49 de la loi du 31 décembre 1936 (18), deux sortes de mentions peuvent être portées sur les carnets de visites, l'une pouvant être imprimée, l'autre obligatoirement manuscrite.

L'Administration de l'Enregistrement a précisé, dans son Instruction Générale n° 4287, § 6, les règles applicables aux diverses hypothèses.

1° *Location à une seule personne.*

1° Locataire lui-même. — Certification, au moyen d'une *mention manuscrite*, soit qu'il n'est pas marié ou, qu'étant marié, il est séparé de corps, soit, s'il est marié et non séparé de corps, que son conjoint est vivant ;

2° Conjoint non séparé de corps. — Certification au moyen d'une mention *manuscrite*, que son conjoint est vivant ;

3° Autre personne. — Certification, au moyen d'une *mention qui peut être imprimée*, qu'elle n'a pas connaissance du décès soit du locataire, soit de son conjoint non séparé de corps.

(18) Depuis l'adjonction opérée par le § 3 de l'article 49 de la loi du 31 décembre 1936 au n° 3 de l'article 260 du C. E., la teneur de ce dernier texte est la suivante :
Article 260 : Toute personne ou société qui se livre habituellement à la location des coffres-forts ou des compartiments de coffre-fort doit :

1°

2°

3° Inscire sur un registre ou carnet établi sur papier non timbré, avec indication de la date et de l'heure auxquelles elles se présentent, les nom, adresse et qualités de toutes les personnes qui peuvent procéder à l'ouverture d'un coffre-fort, et exiger que ces personnes apposent ces signatures sur ledit registre ou carnet après avoir certifié de leur main sous les sanctions prévues par l'article 214 en cas d'affirmation frauduleuse, soit qu'elles ne sont pas mariées, ou qu'elles sont mariées et séparées de corps soit, si elles sont mariées et non séparées de corps, que leur conjoint est vivant. Lorsque la personne qui voudra ouvrir le coffre-fort n'en sera pe sonnelle-
nellement ni exclusivement locataire, cette signature sera apposée sous une formule certifiant qu'elle n'a pas connaissance du décès soit du locataire ou de l'un des colocataires du coffre-fort, soit du conjoint non séparé de corps de ce locataire ou colocataire.

2° *Location conjointe.*

1° L'un des colocataires lui-même :

a) Même certification *manuscrite* qu'en cas de location consentie à un seul locataire ;

b) En outre, certification, au moyen d'une *mention qui peut être imprimée*, qu'il n'a pas connaissance du décès de l'un des colocataires ou du conjoint non séparé de corps de l'un de ces derniers.

2° Conjoint non séparé de corps de l'un des colocataires. — Certification :

a) Au moyen d'une *mention manuscrite*, que son conjoint est vivant ;

b) Au moyen d'une *mention qui peut être imprimée*, qu'il n'a pas connaissance du décès soit de l'un des colocataires, soit du conjoint non séparé de corps de l'un de ceux-ci.

3° Autre personne. — Certification, au moyen d'une *mention qui peut être imprimée*, qu'elle n'a pas connaissance du décès de l'un des colocataires ou du conjoint non séparé de corps de l'un de ceux-ci (19).

(19) L'opinion de l'Administration, en ce qui concerne les certifications imposées au conjoint non séparé de corps, soit du locataire unique (§ 1, 2°), soit de l'un des colocataires (§ 2 — 2° a), a été contestée dans une étude récente, parue au Journal de l'Enregistrement du mois d'octobre 1938 (J. E., n° 35, 382 bis), où sont invoqués notamment les arguments suivants : « Sans doute, aux termes de la première phrase « du n° 3 de l'article 260 nouveau du Code de l'Enregistrement, la formule *manuscrite* de certification prévue par cette disposition doit être apposée par « toutes les personnes » qui veulent procéder à « l'ouverture » d'une coffre-fort ». Mais on ne saurait en déduire, à notre sens, que cette certification peut être exigée du « conjoint du locataire. Ce conjoint entre incontestablement, en effet, dans la catégorie des « autres personnes » pour lesquelles, à s'en tenir à la construction grammaticale du nouvel article 260 — 3°, a été maintenue la faculté d'utiliser une mention imprimée.

« La deuxième phrase du n° 3 de l'article 260 nouveau ne laisse subsister aucun doute à cet égard « Lorsque la personne qui voudra ouvrir le coffre-fort n'en sera pas *personnellement* ni *exclusivement* locataire... » Elle crée ainsi une exception destinée à restreindre la portée de l'expression « toutes les personnes » employées dans la première phrase, et qui dispense de la certification *manuscrite* prévue dans cette première phrase tous ceux qui ne sont pas *personnellement* locataires du coffre-fort. Or, on ne peut prétendre que le conjoint du locataire soit lui-même *personnellement* locataire (en dehors du cas évidemment de location conjointe à deux époux). Admettre qu'en raison des termes « toutes les personnes » employés dans la première phrase, il peut être tenu de souscrire la mention manuscrite, ce sera enlever toute portée à la deuxième phrase et on devrait alors décider que toutes les mentions prévues doivent être manuscrites, ou que (ce qui ne correspondrait à aucune utilité pratique, puisque les valeurs contenues dans le coffre sont censés ne pas leur appartenir), les « autres personnes » visées dans la deuxième phrase doivent indiquer si elles sont mariées, séparées de corps et si leur conjoint est vivant.

« Or, cette distinction présente une certaine importance puisque les contraven-

196. — Par ailleurs, la certification manuscrite lorsqu'elle est obligatoire, ne peut être apposée au moyen d'une griffe, même si elle est suivie de la mention « lu et approuvé » ; elle doit être rédigée par le signataire lui-même. Le Ministre des Finances a cependant décidé que, dans le cas où la personne qui se présenterait pour ouvrir le coffre-fort serait dans l'impossibilité absolue d'écrire de sa main la formule de certification, celle-ci pourrait être remplacée par une attestation de l'employé du bailleur, chargé de la tenue du carnet, constatant que l'intéressé est incapable d'écrire et qu'il a donné verbalement la certification prévue par la loi. Cette attestation devra alors être inscrite sur le carnet, aux lieu et place de la formule de certification et être signée de l'employé et de la personne qui veut ouvrir le coffre,

« tions relatives aux mentions prévues par le texte original de l'article 260 — 3°
« restent passibles de la seule demande de 100 à 5.000 francs prévue par l'article 261
« alors que la certification manuscrite étant faite « sous les sanctions prévues par
« l'article 214 », l'auteur d'une certification frauduleuse de l'espèce est passible,
« en outre, des peines portées à l'article 366 du Code Pénal et que les articles 59,
« 60 et 463 du même Code sont applicables au délit.

« Il est à prévoir, dans ces conditions, que des difficultés ne manqueront pas de
« surgir de ce chef et nous pensons que l'Administration sera obligée de revenir
« sur son interprétation ».

Cette manière de voir ne nous paraît pas exacte.

Si l'on reprend, en effet, l'examen de la construction grammaticale du n° 3 de l'article 260 du C. E., — dont fait état l'auteur de l'étude, — on s'aperçoit que ce texte passe de la règle générale à l'exception. Dans la première phrase, sont énoncées des obligations qui s'imposent à « toutes les personnes qui veulent procéder à l'ouverture d'un coffre-fort », et aucune réserve ne vient restreindre la généralité absolue des termes employés. La seconde phrase, au contraire, vise spécialement deux catégories de personnes : celles qui ne sont pas locataires (mandataires) et celles qui ne sont pas locataires uniques du coffre-fort (locataires conjoints). Elle prévoit, pour ces deux catégories spéciales, une formalité *supplémentaire*, relative à la certification, de l'existence soit de leur mandant ou de son conjoint non séparé de corps, soit de leur colocataire ou de son conjoint non séparé de corps.

Il s'ensuit, dès lors, à l'évidence, que toutes les personnes, quelles que soit leur qualité (locataire, locataire conjoint ou mandataire), désireuses de procéder à l'ouverture d'un coffre-fort ou d'un compartiment de coffre-fort doivent, par application stricte du texte légal, apposer leur signature sur le registre ad hoc, après avoir certifié « de leur main », soit qu'elles ne sont pas mariées ou qu'elles sont mariées et séparées de corps, soit, si elles sont mariées et non séparées de corps, que leur conjoint est vivant. Dans l'hypothèse spéciale où la personne qui veut ouvrir le coffre n'en est pas locataire, ou n'en est pas locataire unique, elle doit, en outre, apposer la signature sous une formule, — qui peut être imprimée, — attestant qu'elle n'a pas connaissance du décès, soit du locataire ou de l'un des locataires du coffre, soit du conjoint non séparé de corps de ce locataire ou colocataire.

En définitive, l'Administration a interprété, selon nous, d'une façon libérale et judicieuse le texte légal. Celui-ci lui donnait, en effet, la possibilité d'exiger l'apposition d'une mention manuscrite dans tous les cas d'ouverture. Elle s'est contentée, en réglementant les mesures d'application (Instr. n° 4287, § 6 précitée), d'imposer cette mention manuscrite dans les hypothèses où elle était susceptible de présenter une utilité réelle, au point de vue du contrôle.

si elle est capable de signer (D. M. F., 10 avril 1937 ; J. E. 35.382 *bis*).

197. — D'autre part, aucune formule déterminée n'est imposée ; en ce qui concerne, notamment, la mention manuscrite imposée au locataire lui-même ; elle peut consister en une phrase très simple, telle que « je certifie n'être pas marié », « je certifie être marié mais séparé de corps », « je certifie que mon conjoint est vivant ». Lorsque le signataire, pour un motif quelconque, n'est pas en mesure de certifier l'existence de son conjoint, au moment où il appose la mention, elle peut même consister en l'affirmation : « je certifie *qu'à ma connaissance*, mon conjoint est vivant (Cf. Rép. M. F. à question écrite de M. Scapini, député ; J. O. 11 mars 1937 ; Ch. Déb., p. 944, 3^e col.).

198. — Enfin, il n'existe aucune distinction basée sur la qualité des locataires (20). Les prescriptions de l'article 260, 3^o C. E. sont, dès lors, applicables aux locations consenties à des officiers publics ou ministériels (notaires, agents de change, etc...), même si ces derniers effectuent, au cours d'une seule journée, plusieurs ouvertures du coffre-fort dont ils sont titulaires.

Cependant, aucune mention ne peut être exigée pour les coffres-forts loués à des sociétés (Cf. Etude précitée, J. E. 35.382 *bis*).

199. — Les personnes ou sociétés se livrant habituellement à la location des coffres-forts ou compartiments de coffres-forts ou recevant habituellement en dépôt des plis cachetés et des cassettes fermées sont tenues, en dehors des obligations précédentes, *d'aviser* l'Administration des locations qu'elles consentent (21). Antérieurement à l'article 49 précité de la loi du 31 dé-

(20) V. sur ce point, la distinction effectuée par la loi espagnole *infra*, 2^e Partie, Titre 1^{er}, chap. I, sect. V.

L'Administration vient cependant d'admettre une première dérogation à cette règle, en décidant que « les dispositions de l'article 260 — 3^o ne sont pas applicables en cas de location d'un coffre-fort ou d'un compartiment de coffre-fort à un *comptable public*, lorsque cette location lui est faite impersonnellement en sa qualité de comptable et pour les besoins exclusifs de son service (Sol. 5 juillet 1938 ; Indicateur de l'Enregistrement, n^o 4169).

(21) L'article 49, § 1^{er}, de la loi du 31 déc. 1936 (C. E. art. 272 *bis*) désigne également, parmi les personnes assujetties à la production de l'avis, les personnes et sociétés visées à l'article 270, § 1^{er} du C. E., c'est-à-dire les « administrations publiques, les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou agents d'affaires » (*supra*, Titre 1^{er}, chap. II). Mais, il faut, évidemment, que ces personnes ou sociétés se livrent habituellement à la location des coffres-forts ou compartiments de coffres-forts ou reçoivent habituellement en dépôt des cassettes ou plus cachetés. En définitive,

cembre 1936, qui a édicté cette mesure (C. E. art. 272 *bis*), l'Administration avait connaissance des valeurs contenues dans le coffre, lorsque le défunt était lui-même locataire, mais les prescriptions de la loi de 1918 étaient fréquemment éludées lorsque c'était le conjoint du locataire qui venait à décéder. Dans cette hypothèse, en effet, le bailleur ignorait, la plupart du temps, le décès du conjoint de son locataire et laissait ouvrir le coffre sans l'accomplissement des formalités légales. Comme, d'autre part, l'Administration n'était pas informée de la location, l'ouverture irrégulière du coffre-fort échappait à toute sanction.

Les avis sont établis sur des formules imprimées, mises à la disposition des intéressés dans les bureaux d'enregistrement. Ils doivent indiquer « les noms et prénoms des locataires, la date et le lieu de leur naissance, leur domicile, les noms et prénoms de leur conjoint, s'ils sont mariés et la date de la location (22).

Ils sont adressés dans les quinze jours suivant la date de la location, au Directeur de l'Enregistrement de la résidence du bailleur qui en délivre récépissé sur la formule préparée dans ce but au bas de l'imprimé. Lorsque ce bailleur est un particulier ou une société sans succursale, le Directeur compétent est celui du domicile du particulier ou du siège social de la société. Lorsque la location a été consentie par une agence ou une succursale, l'avis doit être envoyé au Directeur du département dans lequel se trouve le siège de cette agence ou de cette succursale, soit directement, soit par l'intermédiaire du Receveur (23).

Il appartient ensuite au Directeur qui a reçu l'avis de prendre les mesures nécessaires pour assurer son utilisation. A cet effet, il le transmet au Receveur du *domicile du locataire* et celui-ci annote le bulletin mobile du répertoire général créé ou à créer au nom du locataire et, si ce dernier est marié, au nom de son conjoint. Lorsque le locataire, ou son conjoint, vient à décéder, il est

la référence à l'article 270, § 1^{er} du C. E. n'ajoute rien à la portée générale reconvenue aux articles 260 et 262 du C. E. Il aurait suffi, semble-t-il, que l'article 272 *bis*, se réfère simplement à ces deux articles.

(22) Le texte légal ne mentionnant pas, parmi les indications obligatoires, le numéro du coffre-fort et la durée de la location, les assujettis ne peuvent être contraints de fournir ce renseignement à l'Administration.

(23) Dans les localités qui ne sont pas le siège d'une Direction, les intéressés peuvent faire parvenir les avis au Directeur départemental par l'intermédiaire du Receveur de leur canton ayant dans ses attributions la recette des droits de succession, à la condition de faire reprendre les récépissés au bureau où ils seront renvoyés, après signature, par le Directeur (Instr. n° 4287, p. 13).

facile, de ce fait, de contrôler si la location existait encore au jour du décès et, le cas échéant, si le coffre a été ouvert après accomplissement de formalités légales (24).

200. — A défaut d'une disposition expresse, l'article 49, § 1^{er} de la loi du 31 décembre 1936 (C. E. art. 272 *bis*) n'est applicable qu'aux locations consenties depuis l'entrée en vigueur de la loi ; l'Administration a toutefois précisé que l'avis doit être donné alors même que ces locations « feraient suite à une location antérieure renouvelée expressément ou par tacite reconduction » (Instr. n° 4287 précitée, p. 12). Lorsque la location a été conclue pour une durée indéterminée (25) et ne devait prendre fin que lorsque l'une des parties en manifesterait la volonté, aucun avis ne doit, semble-t-il, être adressé, si le contrat initial est antérieur à la mise en application de la loi.

Il en est de même lorsque ce contrat porte que la location se renouvellera par tacite reconduction. La jurisprudence décide, en effet, que lorsqu'un contrat de location prévoit le renouvellement par tacite reconduction, il ne s'opère pas une tacite reconduction véritable, telle qu'elle est prévue par l'article 1738 du Code civil et donnant naissance à un contrat nouveau : la location continue, en réalité, en vertu de la volonté expresse des contractants, qui s'est manifestée dès l'origine (Rapp. sol. 16 octobre 1937 ; Indicateur de l'Enregistr., n° 4.203).

201. — Les particuliers ou sociétés visés dans les articles 260 et 262 du Code de l'Enregistrement sont, enfin, soumis *au droit de communication* de l'Administration et tenus, à cet égard, de

(24) Une difficulté pouvait se présenter, en ce qui concerne les successions de personnes domiciliées à l'étranger. Ces successions doivent, en effet, être déclarées au lieu du *décès*, lorsque cet événement est survenu en France (C. E. art. 121) et au 1^{er} Bureau des Successions de Paris dans le cas contraire (V. *supra*, p. 32). Les avis de location de coffres-forts étant établis du vivant de l'intéressé, il n'était pas possible, dès lors, de leur donner une destination précise. Aussi l'Administration a-t-elle prescrit leur centralisation au Contrôle central de Paris, où le Receveur du lieu du décès peut demander si le défunt était locataire d'un coffre-fort dans un établissement français (B. Off. de l'Administration, n° 5, mai 1937, p. 86).

(25) On peut admettre, à cet égard, que la location est faite pour une durée indéterminée, par exemple, lorsqu'une clause du contrat de location stipule « que la location ne cessera que si, huit jours après une mise en demeure, le locataire n'a pas payé le montant du prix de location afférent à la nouvelle période » ou s'il est prévu que « pour mettre fin à l'abonnement, l'abonné doit restituer la clé de son compartiment de coffre-fort ». Les formules peuvent varier, suivant les établissements mais, en toute hypothèse, lorsqu'on se trouvera en présence d'une location de durée indéterminée, le paiement de la redevance périodique ne peut être assimilé à un renouvellement, tombant sous le coup de l'article 272 *bis* (Cf. Etude précitée, J. E. 35.35.382 *bis*, D).

représenter et de communiquer les répertoires, registres ou carnets à toutes les demandes de ses agents.

L'allégation d'inexistence de ces documents peut, le cas échéant, être assimilée à un refus de communication (*infra*, p. 126); Il est donc de leur intérêt de conserver les registres ou carnets de visites, ainsi que le répertoire alphabétique, jusqu'à l'expiration du délai de 5 ans prévu par l'article 3, 4^e al., de la loi du 18 avril 1918 (art. 259 et 309 du C. E.). Ce délai part, savoir : pour les carnets de visites, de la date de la dernière ouverture inscrite au carnet; pour le répertoire tenu sous forme de registre, de la date de la cessation de la dernière des locations inscrites au répertoire ; pour les fiches mobiles du nouveau répertoire, de la date de la cessation de la location portée sur la fiche (Cf. J. E. 35.382 *bis*, précité).

202. — On peut remarquer, en terminant, que les diverses obligations qui viennent d'être étudiées incombent uniquement aux bailleurs de coffres-forts et aux dépositaires de plis ou caissettes fermées. Les lois de 1918 et de 1936 ne prévoient, en effet, aucune obligation mise directement à la charge des personnes qui veulent procéder à l'ouverture d'un coffre-fort, en temps normal, c'est-à-dire alors qu'aucun des événements qui rendent obligatoire la présence d'un notaire et d'un agent de l'Enregistrement (*supra*, p. 95) n'est survenu. Il est cependant indéniable que ces textes imposent actuellement, avec la déclaration du lieu de naissance, des nom et prénoms du conjoint, et les différentes mentions de certification, des obligations assez sensibles à toutes les personnes qui veulent pouvoir disposer, dans un établissement spécialisé, d'un coffre-fort ou d'un compartiment de coffre-fort.

Ces obligations sont d'ailleurs assorties de sanctions que la loi fiscale n'a pas manqué de prévoir, à côté de celles qui concernent plus particulièrement les professionnels.

SECTION IV

Sanctions

203. — Il convient de distinguer trois catégories de sanctions : celles qui frappent l'inaccomplissement des formalités spéciales

d'ouverture après le décès, celles qui atteignent les contraventions commises par les bailleurs ou dépositaires visés par la loi, en cas d'inobservation des obligations particulières qui leur incombent, et celles qui sont mises à la charge des personnes ayant procédé à l'ouverture sans avoir apposé les mentions ou certifications prescrites.

I. — Ouverture irrégulière après décès.

L'article 3 de la loi du 18 avril 1918 (C. E. art. 259) prévoit, dans cette hypothèse, deux sortes de sanctions.

205. — La première consiste dans l'obligation d'acquitter, sauf recours contre le redevable, les droits de mutation par décès et les pénalités exigibles en raison des valeurs trouvées dans le coffre-fort. Cette sanction est édictée contre *toute personne* qui aura ouvert ou fait ouvrir le coffre-fort sans observer les prescriptions légales, et contre le *bailleur* du coffre-fort qui aura laissé ouvrir celui-ci hors de la présence d'un notaire (26).

206. — La seconde sanction est l'amende de 100 francs à 10.000 francs édictée à la charge de toute personne ayant ouvert ou fait ouvrir le coffre-fort sans se conformer à l'article 258 C. E., et à la charge du bailleur ayant laissé procéder à l'opération sans exiger la présence du notaire.

Aucune solidarité n'existe entre les contrevenants pour le paiement de ces amendes, qui sont personnelles à chacun d'eux.

Toutefois, l'héritier, légataire ou donataire qui, sans avoir participé personnellement à l'opération, omet de faire figurer les valeurs déposées dans la déclaration de succession qu'il est tenu de souscrire, est obligé solidairement au paiement des amendes encourues par les personnes qui ont ouvert ou fait ouvrir irrégulièrement le coffre-fort. La loi n'a pas voulu qu'il puisse se retrancher derrière un mandataire insolvable pour rejeter sur lui la responsabilité des irrégularités commises en son absence, lors de l'ouverture du coffre (V. rapport déjà cité de M. Guillier ; Annexe n° 70 au procès-verbal de la séance du Sénat du 28 février 1918, p. 15). Il en est ainsi du légataire particulier, comme du légataire universel ou à titre universel ; mais il faut

(26) L'Administration recommande toutefois (Rapp. supra, p. 90), de ne réclamer aux contrevenants le paiement des droits et amendes de mutation par décès qu'autant que le recouvrement de ces sommes n'aurait pu être obtenu amiablement des héritiers, légataires ou donataires, et que la solvabilité de ces derniers ne présenterait pas, en cas de poursuites, des garanties suffisantes pour le Trésor.

évidemment que ces successibles aient eu des droits sur le contenu du coffre-fort et se soient rendus complices de la fraude, en ne déclarant pas les biens qui leur revenaient dans ce contenu.

En aucun cas, d'ailleurs, ils ne sont responsables de l'amende incombant au bailleur du coffre.

207. — D'autre part, il est à remarquer que les contrevenants n'encourent les pénalités prononcées par la loi qu'à la condition d'avoir eu connaissance du décès, au moment où ils ont ouvert, fait ouvrir ou laissé ouvrir irrégulièrement le coffre-fort. C'est à l'Administration qu'il appartient, dans chaque cas, de démontrer, à l'appui de sa réclamation, que cette condition se trouve réalisée (27).

208. — La preuve des contraventions peut être établie « par tous les modes de preuve du droit commun » (C. E. art. 259, 4^e al.). L'administration n'est donc pas astreinte à observer les règles compatibles avec la procédure écrite et peut recourir à la preuve testimoniale et même au serment. Cependant, comme la procédure écrite lui assure diverses garanties, elle a prescrit à ses agents de l'utiliser toutes les fois que les modes de preuve dont il est fait état le permettent. C'est seulement dans les autres cas qu'il convient de suivre les formes de la procédure ordinaire et d'observer l'ordre des juridictions et des compétences (Cf. Instr. n^o 3.547, p. 9).

209. — Aux termes de l'article 259, 4^e al., C. E., l'action de l'Administration, à l'encontre de toute autre personne que les héritiers, donataires ou légataires du défunt sera prescrite par *cinq ans* à compter de l'ouverture irrégulière du coffre-fort. Pour les héritiers, légataires ou donataires, la prescription applicable est celle du droit commun, c'est-à-dire de trente ans, sauf

(27) M. MARIE fait observer, dans son ouvrage sur « La réglementation de l'ouverture des coffres-forts après décès » (thèse Dijon, 1920 ; p. 80) que cette preuve sera particulièrement difficile à l'égard du mandataire du défunt et du bailleur du coffre-fort. Cette remarque est exacte, pour le bailleur, mais en ce qui concerne le mandataire, l'acte de décès constitue une telle présomption que, dans la pratique, les réclamations de l'Administration ne sont jamais contestées, même dans les cas où l'ouverture a suivi de quelques minutes seulement l'heure du décès. La question est cependant particulièrement délicate lorsque l'ouverture, postérieure de très peu de temps au moment du décès, a été opérée par un mandataire qui n'habitait pas avec le défunt. Il semble, dans ce cas, qu'il serait normal de déterminer le temps minimum nécessaire pour que, par un moyen de transmission quelconque (véhicule, automobile, télégraphe, téléphone), le mandataire ait pu, soit à son domicile, soit aux environs immédiats de la banque, être averti du décès, et décider qu'aucune contravention n'est encourue lorsque ce temps est supérieur à celui qui sépare l'heure du décès de l'heure de l'ouverture.

éventuellement, application de la prescription spéciale de 3 ans (*infra*, p. 90).

Le point de départ de chacune de ces deux premières prescriptions est le jour de l'ouverture irrégulière du coffre-fort et non le jour où les droits de mutation par décès et pénalités sont devenus exigibles (28).

Il s'ensuit que les personnes (mandataire, locataire conjoint ou bailleur) et le notaire tenus, sauf recours contre les successibles, du paiement des droits de mutation par décès et des pénalités exigibles en raison des valeurs renfermées dans le coffre et non déclarées, ne peuvent être poursuivis que pendant cinq ans, alors même que l'action de l'Administration, à l'encontre de ces successibles aurait une durée plus longue (29).

II. — Contraventions commises par les bailleurs de coffres-forts et les dépositaires de plis cachetés ou cassettes fermées.

210. — Les sanctions prévues, à l'égard de ces assujettis, sont de trois sortes.

211. — En ce qui concerne les *infractions aux dispositions de l'article 260 C. E.*, relatives à la déclaration d'existence, à la tenue du répertoire alphabétique et aux inscriptions à porter sur le registre de visites, chaque contravention est punie d'une amende de 100 à 5.000 francs (C. E. art. 261, 1^{er} al.).

212. — D'autre part, *le refus de communication* des documents dont la tenue est prescrite par ce texte (V. *supra*, p. 116) est puni d'une amende de 1.000 à 10.000 francs. En outre, indépendamment de cette amende, les assujettis qui auront refusé la communication devront, en cas d'instance, être condamnés à représenter les pièces ou documents non communiqués, sous une astreinte de 100 francs au minimum par chaque jour de retard. Cette astreinte, non soumise aux décimes, commencera à courir de la date de la signature par les parties ou de la notification du procès-verbal qui sera dressé pour constater le refus d'exécuter le jugement régulièrement signifié ; elle ne cessera que du jour où il sera constaté,

(28) Il a déjà été précisé que la prescription spéciale de 3 ans court « du jour où les préposés auront été mis à portée de constater les contraventions, au vu de chaque acte soumis à l'enregistrement, ou du jour de la présentation des répertoires à leur visa (C. E. art. 299) (*supra*, chap. iv).

(29) Cette action, ainsi qu'il a déjà été indiqué, se prescrit soit par 3 ans (C. E. art. 298 — 1^o), soit par 20 ans (C. E., art. 298, 2^o et 3^o), soit enfin par 30 ans (C. E. art. 304) (*Cf. supra*, chap. iv). Le cas visé ci-dessus se produit évidemment lorsqu'une des deux dernières prescriptions est applicable.

au moyen d'une mention inscrite par un agent de contrôle sur un des principaux livres de l'assujetti, que l'Administration a été à même d'obtenir la communication ordonnée. Le recouvrement de l'astreinte sera suivi comme en matière d'enregistrement (C. E., art. 261, 2^e al.).

Enfin, le défaut d'envoi de l'avis de toute location, dans les conditions prévues à l'article 272 *bis* du Code de l'Enregistrement (*supra*, p. 120) est sanctionné par une amende de 100 à 10.000 francs (C. E. art. 272 *bis*, 3^e al.).

III. — *Contraventions commises par les personnes procédant à l'ouverture d'un coffre-fort, alors qu'aucun décès n'est survenu.*

213. — En ce qui concerne les certifications *manuscrites*, — qui, à notre avis, s'imposent à toutes les personnes qui se présentent pour ouvrir un coffre-fort, dans les conditions fixées par l'Administration, — la certification frauduleuse rend le délinquant passible des peines portées à l'article 366 du Code Pénal (30) ; en outre, les articles 59, 60 et 463 du même Code sont applicables au délit. Ces sanctions se cumulent, le cas échéant, avec l'amende de 100 à 5.000 francs (C. E., art. 260, 3^e).

Quant aux mentions d'affirmation qui peuvent être imprimées (V. *supra*, p. 117), les infractions aux prescriptions légales sont frappées d'une amende de 100 à 5.000 francs (C. E., art. 261 ; Cf. Instr. n^o 4287, p. 17).

En l'absence de dispositions spéciales, les deux catégories de contraventions qui précèdent sont soumises à la prescription trentenaire de droit commun, sauf, le cas échéant, application de la prescription particulière de 3 ans (V. *supra*, p. 126).

(30) Cet article est ainsi conçu (Rédaction L. 13 mai 1863) :

« Celui à qui le serment aura été déféré ou référé en matière civile, et qui aura fait un faux serment sera puni d'un emprisonnement d'une année au moins et de cinq ans au plus, et d'une amende de 100 à 3.000 francs.

« Il pourra en outre, être privé des droits mentionnés en l'article 42 du présent Code pendant cinq ans au moins et dix ans au plus à compter du jour où il aura subi sa peine, et être placé sous la surveillance de la haute police pendant le même nombre d'années (V. sur ce point, Laborde-Lacoste, *op. cit.*, n^o 618 et suiv.) ».

CHAPITRE II

L'ENVOI EN POSSESSION SPÉCIAL POUR LES BIENS SITUÉS A L'ÉTRANGER ET DÉPENDANT D'UNE SUCCESSION OUVERTE EN FRANCE ET RÉGIE PAR LA LOI FRANÇAISE.

214. — L'article 3 de la loi du 31 décembre 1903 (*supra*, p. 78) avait édicté un certain nombre de mesures destinées à sauvegarder les intérêts du Trésor dans l'hypothèse où les héritiers ou ayants droit de successions ouvertes en France étaient domiciliés à l'étranger. Les mesures dont il s'agit, — qui ont été ultérieurement complétées par l'article 20 de la loi du 16 avril 1930 (*supra*, p. 85), — aboutissaient à subordonner l'exercice de la saisine des successibles domiciliés hors de France, sur les titres, sommes, valeurs ou indemnités d'assurances dépendant, au point de vue fiscal, de l'hérédité, à la justification du paiement préalable des droits de mutation par décès exigibles en raison de ces biens. Mais elles ne concernaient que les biens existant en France et sur lesquels l'Administration pouvait, le cas échéant, procéder directement à une action en recouvrement.

Aucune disposition ne prévoyait le contrôle des biens mobiliers incorporels (fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêt et créances quelconques) *existant à l'étranger et imposables en France, lorsqu'ils dépendent d'une succession régie par la loi française* (L. 18 mai 1850, art. 7 ; 13 mai 1863, art. 11 ; 23 août 1871, art. 3 et 4 ; C. E. art. 49, 50 et 51).

Aussi les personnes désireuses de frauder le fisc et disposant, par ailleurs, de moyens suffisants pour organiser cette fraude, furent-elles amenées à déposer, dans des sociétés de crédit ou des établissements de banque situés hors de nos frontières, tout ou partie des valeurs mobilières étrangères ou des valeurs françaises au porteur qu'elles possédaient. En cas de décès, les titres déposés étaient remis aux héritiers par les établissements dépositaires, sur le seul vu d'un acte de notoriété ou d'un intitulé d'inventaire. Ces actes, bien qu'enregistrés en France, n'appre-

naient rien à l'Administration, puisqu'ils ne contenaient pas l'énumération des valeurs successorales, et, par suite, le paiement de l'impôt était éludé d'une manière presque certaine. Ce n'est guère, en effet, que dans le cas où des contestations s'élevaient entre les ayants droit que le fisc pouvait être informé de l'existence de ces valeurs.

215. — L'attention des pouvoirs publics fut très vite attirée sur cette situation et les abus qu'elle engendrait. Une commission, créée le 4 octobre 1907, par M. Caillaux, proposa deux solutions au Gouvernement.

La première tendait, par la modification des articles 724, 1004, 1006, 1008 et 1082 du Code civil, 943 du Code de procédure civile et 39 de la loi du 22 frimaire an VII, à supprimer pratiquement la saisine légale. La seconde prévoyait certaines réformes qui furent introduites dans le projet de loi déposé à la Chambre, le 12 mars 1908 (1), par M. Caillaux, Ministre des Finances.

Ce projet supprimait la saisine pour les valeurs mobilières existant à l'étranger. Il imposait aux héritiers la demande d'un envoi en possession spécial, relatif à ces valeurs, prononcé sur requête par le Président du Tribunal civil du lieu de l'ouverture de la succession (art. 1^{er} du projet), — la sanction de cette obligation étant une amende égale au quart des biens non déclarés (article 3), — et il prévoyait, afin que les débiteurs ou détenteurs étrangers n'ignorent pas les dispositions de la loi française, l'insertion, dans les inventaires et les actes de notoriété, des prescriptions qu'il avait édictées.

Le projet de M. Caillaux ne fut jamais discuté. Il fut remplacé par une proposition de M. Charles Dumont (séance du 18 nov. 1908 ; J. O. 19 nov. 1908 ; Ch. Déb. parl., p. 2390, col. 1), qui, après examen par une Commission extra-parlementaire dirigée par M. Tanon, Président à la Cour de Cassation, fut elle-même remplacée par une proposition de M. Cochery, déposée à la Chambre le 12 juillet 1910 (V. texte du projet J. O., séance 12 juillet 1910, Ann. du procès-verbal, Ch. n° 348). Le Garde des Sceaux, consulté, refusa de revêtir cette dernière proposition de son contre-seing (Dépêche de M. Girard du 5 déc. 1910 ; V. Vacquier, *op. cit.*, p. 87).

(1) V. le projet et l'exposé des motifs : R. E. 4575, p. 431 et suiv.

Le 25 octobre 1910, M. Charles Dumont déposa une nouvelle proposition de loi (J. O. séance du 25 oct. 1910 ; Ch. Déb. n° 387, annexe du procès-verbal, p. 8, col. 2), qui reprenait les termes des projets antérieurs, — sous réserve d'une prescription spéciale contre les héritiers appelés, — et qui fut finalement rejetée par la Commission de législation fiscale de la Chambre.

C'est seulement après la guerre, au moment où les émigrations de capitaux à l'étranger devinrent particulièrement inquiétantes, que le législateur français se résolut à porter une atteinte directe à la saisine héréditaire, dans un but purement fiscal.

Les articles 52 et 56 de la loi du 13 juillet 1925 édictent, à cet effet, diverses mesures, — empruntées aux projets précités de MM. Caillaux, Dumont et Cochery, — qui suppriment, à l'égard de toute succession ouverte en France et régie par la loi française, le droit pour l'héritier, donataire ou légataire, de se mettre immédiatement et sans formalité en possession des biens dépendant de l'hérédité et situés à l'étranger. L'héritier, légataire ou donataire est tenu, sous diverses sanctions, de se faire envoyer en possession de ces biens, par une ordonnance du Président du Tribunal du lieu de l'ouverture de la succession ; l'ordonnance doit contenir l'énumération détaillée des biens dont il s'agit, et le serment est déféré à l'intéressé sur la sincérité de cette énumération. La loi met, en outre, à la charge des débiteurs, détenteurs ou dépositaires des biens existant à l'étranger ainsi que des officiers publics ou ministériels, certaines obligations destinées à assurer le respect de ses prescriptions.

216. — Il convient, dès lors, pour procéder à l'étude détaillée du régime institué par la loi du 13 juillet 1925, d'examiner les *successions* visées par cette loi et les *formalités de l'envoi en possession*, ainsi que les *biens* et les *successibles* auxquels elle est applicable. Les *mesures d'exécution* concernant les tiers débiteurs ou dépositaires et les officiers publics ou ministériels, et les *sanctions* qu'elle a édictées seront ensuite exposées.

SECTION I

Les successions visées par la loi de 1925

217. — D'après l'article 52, la loi atteint toutes les successions « ouvertes en France et régies par la loi française ».

218. — Par suite, la première condition d'application est que l'hérédité se soit *ouverte en France*. Conformément au principe posé par l'art. 110 du Code civil, la succession s'ouvre au lieu du dernier domicile du *de cuius*, et, si celui-ci n'avait pas de domicile connu, au lieu de sa dernière résidence habituelle (Cf. Colin, Capitant et Julliot de la Morandière, Cours élémentaire de Droit civil français, 8^e édition, 1936, tome III, n^o 525).

L'application de ce principe, au point de vue international, a donné lieu à des décisions contradictoires des tribunaux français appelés à se prononcer sur le lieu d'ouverture de la succession, celui-ci fixant le tribunal compétent pour connaître des actions successorales (Cf. Barbarin, « De la compétence des tribunaux français en matière de succession », thèse, Paris, 1895). Il semble cependant qu'on puisse déduire de ces décisions que, pour la succession mobilière, le lieu d'ouverture est déterminé par le dernier domicile, — de droit ou de fait (2), — du défunt et que, pour la succession immobilière, ce lieu est fixé par la situation des immeubles (Cf. Planiol et Ripert, *op. cit.*, n^o 22).

Par suite, on doit considérer comme étant ouvertes en France, la succession *mobilière* du Français domicilié en France et celle de l'étranger domicilié de fait ou de droit dans notre pays. A cet égard, il n'est pas inutile de rappeler que l'article 13 de la loi du 10 août 1927 (J. O. du 14 août 1927), abrogeant l'article 13 du Code civil, a condamné la jurisprudence civile d'après laquelle un étranger ne pouvait avoir un domicile de droit en France que s'il était admis à domicile. L'étranger est désormais assimilé purement et simplement aux autres individus. Il acquiert son domicile comme les Français en France. La doctrine n'a pas hésité à se prononcer en ce sens au lendemain de la loi

(2) Le domicile de fait, jusqu'ici insuffisant pour rendre la loi française applicable à la succession immobilière (V. *infra*, p. 133) suffit pour donner compétence au tribunal français. Il n'y a pas, dans ce cas, concordance entre les compétences législative et judiciaire (Cf. Planiol-Ripert, *op. cit.*, p. 33, note 7 et jurisprudence citée).

de 1927, suivie par la jurisprudence (Cf. E. Audinet, *Revue de Droit intern.* 1928, pp. 46-37 ; Aubry et Rau, 6^e éd., par Martin, t. I, p. 836, Lerebours-Pigeonnière, *Précis*, 3^e éd., n° 158, Niboyet, *Traité de droit intern.* 1938, n° 534 *bis* ; Cass. civ. 13 mars 1933, *Clunet*, 1933, p. 439 ; 4 déc. 1935, *Revue de Droit intern. privé*, 1937, p. 189).

219. — Au contraire, on ne peut regarder comme ouverte en France, — alors même que le décès serait survenu dans notre pays, — la succession mobilière du Français qui, tout en conservant sa nationalité, a acquis un domicile à l'étranger. La doctrine (Cf. not. Aubry et Rau, 5^e éd., p. 141, note 4 ; Baudy-Lacantinerie et Hourques-Fourcade, « Des Personnes », I, n° 1019 ; Niboyet, *op. cit.*, n°s 544 et suiv.) et la jurisprudence (V. not. Cass. Civ. 21 juin 1865, D. P. 61, I, 418 ; — 27 avril 1868, S., 68, I, 257 ; — Cass. Req. 6 mars 1888 ; D. P., 88, I, 486 ; — Req. 22 oct. 1900, S. 01, I, 88 ; 1^{er} fév. 1916, S. 1918, I, 137) décident, en effet, contrairement à l'opinion soutenue par M. Demolombe (t. I, n° 349), qu'un Français peut parfaitement acquérir un domicile à l'étranger (3).

Il en est de même, lorsque le défunt, de nationalité étrangère, n'avait qu'une simple résidence dans notre pays, ou est décédé au cours d'un voyage en France (Rapp. C. Rosier « Les valeurs mobilières étrangères et la taxation des successions des étrangers domiciliés en France » ; journal « Nos finances », numéro d'octobre 1938, p. 14).

Enfin, ne sont pas ouvertes en France, — au moins d'après la majorité de jurisprudence, — les successions immobilières pour lesquelles les immeubles sont situés à l'étranger, même si le Français ou l'étranger décédé était domicilié en France.

Un certain nombre de décisions, cependant, ont admis que si le défunt, Français ou étranger, était domicilié en France, le tribunal compétent pour statuer sur les questions successorales, mobilières ou immobilières, était le tribunal français, sauf à celui-ci à appliquer aux immeubles la loi de la situation (Cf. not. Cass. Req. 19 avril 1852, D. P. 52, I, 245 ; Aix, 19 juillet 1906, S. 1908, 2, 293, — Planiol et Ripert, *op. cit.*, p. 34, note 4).

(3) M. Niboyet (*loc. cit.*) précise, à cet égard, que le Français doit, d'une part, avoir acquis un domicile hors de France, volontaire ou de droit, d'après les dispositions de la loi étrangère et, d'autre part, avoir perdu effectivement son domicile en France, d'après les dispositions de la loi française, qui s'oppose dans certains cas à cette perte.

Mais on ne peut malgré tout en conclure d'une manière certaine que les successions de Français ou d'étrangers domiciliés en France sont ouvertes dans notre pays, même si elles comprennent des immeubles situés à l'étranger (Rapp. Planiol et Ripert, *op. cit.*, p. 302).

220. — En second lieu, l'article 52 prévoit que la succession doit être « régie par la loi française ». Or, on considère, en règle générale, qu'une succession est régie par la loi française lorsque la dévolution des biens doit être déterminée d'après cette loi en vertu, soit des principes du droit privé, soit d'accords diplomatiques (4). A ce sujet, il est à peu près unanimement admis que c'est la loi de la situation qui régit la succession immobilière (Rapp. C. civ., art. 3, 2^e al. ; — Conv. franco-sarroise du 5 juillet 1922 — R. E. 7822 ; Cf. T. A., 3^e éd., v^o Etranger, n^o 81 ; — Niboyer, Manuel de Droit intern. privé, 1938, n^o 722). D'autre part, la majorité de la doctrine et la jurisprudence françaises s'accordent à reconnaître que c'est la loi du dernier domicile de droit du défunt qui régit sa succession mobilière (Cf. Aubry et Rau, Cours de Code civil, 5^e éd., I § 31 ; — Demante, Code civil, sur l'article 3 ; — Pillet, Tr. pratique de droit international privé, t. II, pp. 418 et 361 ; — Niboyet, *op. cit.*, n^o 724 ; Planiol et Ripert, *op. cit.*, n^o 12 ; — Rapp. Demolombe, C. Nap., t. I^{er}, n^o 94 ; — V. not. Cass. civ. 12 janv. 1869, D. P., 69, I, 294 ; 13 juillet 1869, D. P. 70, I, 131, 5 mai 1875, D. P. 75, I, 343 ; 24 juin 1878, D. P. 79, I, 56 ; Req. 22 fév. 1882, D. P. 82, I, 302 ; 29 juin 1893, D. P. 93, I, 569 ; Cf. T. A., 3^e éd. eod. v^o, n^o 102).

221. — On s'aperçoit, dès lors, de la défectuosité de la formule employée par le législateur. Les successions ouvertes en France ne sont, en effet, régies par la loi française, qu'en ce qui concerne les biens français (mobiliers et immobiliers) et les

(4) On ne peut songer à soutenir que la loi française ainsi visée est non pas la loi civile de dévolution, mais la loi fiscale d'imposition. Bien que la loi de 1925 ait un but fiscal, on doit reconnaître aux termes « régie par la loi française », le même sens et la même portée que ceux qu'ils avaient dans des textes fiscaux antérieurs.

Or, la formule « succession régie par la loi française » avait déjà été utilisée dans l'article 7 de la loi du 18 mai 1850, qui assujettit aux droits de mutation par décès les fonds publics et actions des compagnies ou sociétés d'industrie ou de finances étrangères « dépendant d'une succession régie par la loi française ». C'est précisément pour assurer l'application de ce texte, — dont les dispositions, ainsi qu'il a été précisé, ont été complétées par les articles II de la loi du 13 mai 1883 et 3 et 4 de la loi du 23 août 1871, — que la loi du 13 juillet 1925 est intervenue. A cet égard, il a toujours été admis que les mots « successions régies par la loi française » étaient synonymes de « successions dévolues conformément à la loi française » (V. en ce sens Planiol, Ripert, *op. cit.*, p. 309).

biens mobiliers situés à l'étranger. Sauf dans le cas de conventions diplomatiques contraires, — ou dans l'hypothèse où la loi de la situation contiendrait un renvoi à la loi du domicile (5), — la dévolution des immeubles situés à l'étranger et dépendant de ces successions demeure soumise à la loi de la situation. Il s'ensuit que, si l'on s'en tient strictement à ses termes, la loi du 13 juillet 1925, en l'état actuel du droit international, n'est applicable à aucune succession comprenant des immeubles situés à l'étranger (Cf. Planiol et Ripert, *op. cit.*, t. IV, p. 298).

Or, c'est précisément pour atteindre les biens mobiliers et immobiliers existant à l'étranger que cette loi a été votée.

222. — En présence de cette imperfection technique de la loi, résultant de la contradiction flagrante existant entre son texte même et le but poursuivi par le législateur, il semble que, sans contrevenir au principe de l'interprétation littérale, on ait la possibilité de rechercher, à l'aide des documents préparatoires, de l'exposé des motifs, des débats parlementaires et du but pratique poursuivi, le sens et la portée que le législateur a voulu y attacher (Rapp. Pilon, *op. cit.*, n° 43, et M^{lle} Parcellier, *op. cit.*, n° 73).

A cet égard, le simple rapprochement des projets de M. Caillaux de 1908 et de M. Clémentel de 1925 (6), avec le texte définitif de 1925, d'une part, et les débats parlementaires, d'autre part, fait apparaître que le législateur de 1925, comme les auteurs

(5) V. not. loi italienne qui renvoie à la loi nationale du *de cuius* (Cf. Planiol et Ripert, *op. cit.*, tome IV, p. 13).

(6) Le 1^{er} alinéa de l'article 1^{er} du projet de M. Caillaux de 1908 est ainsi conçu :
« Dans tous les cas où une succession ouverte en France et régie par la loi française comprend des fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêts, créances et généralement des valeurs mobilières, de quelque nature que ce soit, déposées ou existant à l'étranger, les héritiers légitimes et naturels, l'époux survivant appelé à la succession à défaut de parents au degré successible, les héritiers à réserve en concours avec des légataires universels ou les donataires universels des biens à venir quand il n'y a pas d'héritiers réservataires, ne peuvent justifier de leurs qualités et se faire remettre les dites valeurs par tous tiers détenteurs, dépositaires ou débiteurs, qu'à la condition d'avoir préalablement obtenu un envoi en possession spécial de ces valeurs ».

L'article 63 du projet présenté par M. Clémentel est rédigé en termes analogues, quant aux biens héréditaires visés :

« Dans tous les cas où une succession ouverte en France et régie par la loi française comprend des fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêts, créances, et généralement des valeurs mobilières de quelque nature que ce soit, déposées ou existant à l'étranger, toute vocation héréditaire et tout droit aux legs et aux donations de biens à venir sont suspendus jusqu'à l'envoi en possession qui en sera fait aux héritiers, légataires ou donataires, en conformité des dispositions de l'article suivant.

des projets, n'avait en vue que les successions *mobilières* ouvertes en France et régies par la loi française, mais qu'il a voulu, pour ces successions, avoir des renseignements complémentaires, pour l'assiette d'autres impôts que celui de mutation par décès. Il a imposé, de ce fait, l'obligation de comprendre dans la déclaration que les ayants droit sont tenus de souscrire, en vue de l'acquittement de l'impôt de succession sur les biens français et les biens mobiliers existant à l'étranger, les immeubles et les meubles corporels ayant une assiette fixe situés à l'étranger, malgré que ces biens ne supportent pas l'impôt de mutation par décès, en France. Par voie de conséquence, l'énumération de ces mêmes biens a été rendue obligatoire dans l'ordonnance d'envoi en possession (V. sur ces divers points, *infra*, p. 139). Mais il ne semble pas douteux que le législateur, en dépit des termes qu'il a utilisés, n'a pas voulu préjuger du problème de droit international, en décidant, avec une partie de la jurisprudence déjà citée, qu'une succession comprenant des biens mobiliers, et des biens immobiliers situés à l'étranger devait être soumise à une loi unique de dévolution, celle du dernier domicile du défunt. De l'avis d'auteurs éminents, ce serait d'ailleurs là une erreur certaine dans l'état actuel du droit français (V. en ce sens, Planiol et Ripert, *loc. cit.*).

223. — Il apparaît ainsi qu'en désignant toute succession « ouverte en France et régie par la loi française », la loi de 1925 a voulu atteindre les successions qui : 1^o sont ouvertes en France, dans les conditions qui viennent d'être précisées (V. *supra* p. 131) ; 2^o sont dévolues, *quant aux biens mobiliers*, d'après les règles de la législation française (7).

Il est alors possible de préciser quelles sont les successions qui satisfont simultanément à ces deux conditions et qui se trouvent, de ce fait, assujetties aux formalités spéciales prévues par la loi de 1925.

En premier lieu, les successions de Français domiciliés en France tombent indiscutablement sous le coup de cette loi, même si le décès a eu lieu à l'étranger. Au contraire, les successions de Français domiciliés de droit à l'étranger y échappent, alors même, semble-t-il, que la loi du domicile contiendrait un renvoi à la loi nationale, — en l'occurrence la loi française, — ou

(7) Rapp. opinion de M. BINET, à propos du projet de M. Caillaux de 1908, dans R. E. 4575, p. 427.

qu'il existerait entre le pays du domicile et la France un traité aboutissant au même résultat (8). Dans les deux cas, en effet, la succession serait régie par la loi française, mais ne se serait pas ouverte en France. La question, néanmoins, demeure très délicate.

D'autre part, en ce qui concerne les *successions d'étrangers*, la loi atteint toutes les successions pour lesquelles le défunt était *domicilié de droit* en France, sauf lorsqu'il existe, avec le pays dont l'étranger est ressortissant, une convention diplomatique dérogeant à la loi du domicile et donnant, par exemple, compétence à la loi nationale du défunt. Dans cette dernière hypothèse, la succession s'est bien ouverte en France, mais n'est pas régie par la loi française.

Dans le cas particulier où le défunt ne remplissait les conditions de la loi d'aucun pays pour y avoir son domicile, la loi du domicile de fait ou de la résidence effective est appliquée à la dévolution des meubles successoraux si le *de cuius* n'avait pas de nationalité certaine (Cf. Planiol et Ripert, *op. cit.*, tome IV, n° 12 ; Niboyet, *Traité de Droit international privé français* 1938, n° 573) ; la loi de 1925 paraît, dès lors, applicable, si le décès est survenu en France (Rapp. T. A., 3^e éd., v° Etranger, n° 107) (9).

224. — Toutefois, il est essentiel de signaler que la portée que nous reconnaissons à la loi de 1925, dans les développements qui précèdent, provient uniquement du fait que nous avons cru devoir faire état, pour son interprétation, de l'intention du législateur.

Rien ne prouve qu'un tribunal, saisi d'une demande relative à l'application de cette loi, ne concluerait pas à son application littérale, quelle que soit la contradiction que puissent présenter

(8) Il existe un certain nombre de traités dérogeant à la loi du domicile pour le règlement des successions mobilières. On peut citer notamment la convention franco-autrichienne, conclue le 11 décembre 1866 (D. P. 1867, 4, 15), dénoncée du fait de la guerre 1914-1918 et non remise en vigueur ; celle du 15 juin 1869, entre la France et la Suisse (Sirey, L. annotée, 1869, p. 429) ; celle du 1^{er} avril 1874, entre la France et la Russie (D. P. 1875, 4, 14), dénoncée en 1921 (V. *supra*, chap. III, p. 83 ; les traités des 9 septembre 1882, entre la France et la République Dominicaine (L. 18 juin 1887, *J. O.* du 19 juin) ; 18 janvier 1883, entre la France et la Serbie (D. P. 1884, 4, 21) et 27 novembre 1886 entre la France et le Mexique (D. P. 1888, 4, 35) (V. T. A., 3^e éd., v° Etranger, n° 108).

(9) Hors de ce cas, la jurisprudence, en se fondant d'ailleurs sur des motifs divers, décide que cette dévolution est régie par la loi nationale du *de cuius* (Cf. Planiol-Ripert, *loc. cit.*)

ses termes. Dans ces conditions, on devrait décider qu'elle ne peut s'appliquer qu'aux trois catégories de successions suivantes :

1^o successions mobilières du Français domicilié en France et de l'étranger domicilié de droit dans notre pays ;

2^o succession mobilière de l'individu sans domicile, lorsque le décès est survenu en France ;

3^o successions immobilières du Français domicilié en France et de l'étranger domicilié de droit dans notre pays, quand la loi de la situation renvoie à la loi du domicile, ou qu'il existe, entre le pays de la situation et la France, une convention aboutissant au même résultat (10).

SECTION II

Les formalités de l'envoi en possession

225. — La loi du 13 juillet 1925 exige, dans tous les cas où les successions qui viennent d'être étudiées comprennent des biens mobiliers ou immobiliers existant à l'étranger, qu'un envoi en possession spécial de ces biens soit prononcé, sur requête, par ordonnance du président du Tribunal de première instance dans le ressort duquel la succession est ouverte.

226. — L'ordonnance doit contenir l'énumération de tous les biens mobiliers ou immobiliers déposés ou existant à l'étranger qui dépendent du patrimoine transmis, et le serment est déféré à l'intéressé sur la sincérité de cette énumération (art. 52, art. 2 et 3).

227. — L'application littérale du texte légal impose la comparution réelle des parties et l'obligation, pour elles, de prêter un serment oral, qui sera mentionné dans l'ordonnance.

Toutefois, cette comparution personnelle étant susceptible de présenter des inconvénients, il a été décidé que le serment écrit pourrait être admis exceptionnellement si les requérants justifiaient d'un motif légitime d'empêchement (éloignement, maladie, etc...). Dans ce cas, il leur appartient d'exposer dans la requête les raisons qui s'opposent à leur comparution et de joindre, le cas échéant, à ce document, les pièces justificatives

(10) Rapp. Planiol, Ripert, t. IV, p. 309 et suiv.

nécessaires. Chacun des intéressés est tenu ensuite d'écrire de sa main et de signer une formule écrite de serment, au pied de la requête. Le Président du Tribunal conserve toute latitude pour apprécier la valeur des motifs invoqués et, par voie de conséquence, pour ordonner l'envoi en possession, ou, au contraire, refuser de signer l'ordonnances (11).

228. — Les ordonnances de cette nature devant rester déposées au Greffe, où les parties peuvent s'en faire délivrer des expéditions, le magistrat doit être assisté du greffier, conformément à l'article 1040 du Code de procédure civile.

En outre, l'énumération des biens héréditaires, figurant dans la requête, n'a pas à être reproduite dans l'ordonnance qui fait corps avec elle (Cf. Dépêche M. du Budget, 1^{er} déc. 1925, Instr. n° 3896, § 17).

229. — Par ailleurs, la prestation du serment oral ou écrit entraîne toutes les conséquences civiles et pénales qui en découlent en droit commun.

230. — On peut remarquer que l'ordonnance spéciale prévue par la loi de 1925 diffère de l'ordonnance d'envoi en possession du droit commun imposée au conjoint survivant et à l'Etat (Code civil, art. 770 et suiv.) en ce qu'elle est prononcée par le Président du Tribunal civil, alors que l'ordonnance ordinaire est demandée au Tribunal lui-même, et qu'elle n'est précédée d'aucune des mesures de publicité prévues par l'article 770 du Code civil.

231. — D'ailleurs, l'article 52, *in fine*, de la loi du 13 juillet 1925 décide que l'ordonnance spéciale n'est pas nécessaire si le jugement d'envoi en possession, rendu au profit du conjoint survivant en vertu de l'article 770 du Code civil, contient l'énumération détaillée des biens héréditaires existant à l'étranger. Il en est de même dans le cas où une ordonnance d'envoi en possession, rendue au profit d'un légataire universel, institué par testament olographe ou mystique (Code civil, art. 1008), satisfait à des prescriptions identiques.

(11) La formule de serment peut être rédigée de la façon suivante : « Le requérant soussigné jure, sous la foi du serment, dont il prie M. le Président du Tribunal de lui donner acte, et sous les peines portées à l'article 366 du Code Pénal, que l'énumération ci-dessus comprend tous les biens mobiliers et immobiliers, de quelque nature que ce soit, déposés ou existant à l'étranger, au moment du décès de M.... et qui, à sa connaissance, dépendent de la succession (ou : font partie de son legs, s'il s'agit d'un légataire) (Cf. Circ. de la Chancellerie du 4 janvier 1926 ; Instr. n° 3896, § 17).

232. — L'ordonnance d'envoi en possession spécial bénéficie de deux sortes d'immunités fiscales. Elle doit, en premier lieu, être visée pour timbre et enregistrée gratis (art. 52, 4^e al.). Mais cette immunité ne saurait être étendue à l'ordonnance ou jugement d'envoi en possession de droit commun qui viennent d'être examinés, alors même que ces décisions contiendraient l'énonciation de biens existant à l'étranger.

En outre, par dérogation à l'article 5 de la loi du 28 décembre 1895, elle peut énoncer sans contravention les valeurs étrangères qui ne sont pas timbrées, et cette énonciation n'entraîne pas l'exigibilité du droit de timbre ; les magistrats n'auront donc pas à relater les mentions constatant l'acquit de l'impôt ou, à défaut, à indiquer que les titres ne sont pas timbrés. Cette mesure de faveur, à la différence de la précédente, est applicable aux ordonnances et jugements d'envoi en possession ordinaires (Cf. Instr. n° 3860, p. 40).

SECTION III

Biens auxquels la loi de 1925 est applicable

233. — La loi de 1925 s'applique aux « biens mobiliers ou immobiliers, de quelque nature que ce soit, déposés ou existant à l'étranger ». Or, les immeubles, ainsi que les meubles corporels qui, en vertu du statut réel de l'impôt, sont assujettis à la législation fiscale du pays où ils ont leur assiette matérielle (Cf. Cass. civ. 28 janvier 1880, Instr. n° 2641, § 3) ne sont pas soumis à l'impôt de mutation par décès quand ils sont situés à l'étranger. C'est pour cette raison, d'ailleurs, que, aussi bien dans le projet de loi déposé par M. Caillaux à la Chambre, le 12 mars 1908, que dans le projet de loi portant fixation du budget général de 1925 présenté par M. Clémentel, Ministre des Finances, à la même Assemblée (Doc. Parl. Chambre, pp. 1387 et suiv., annexe n° 441 ; V. R. E. 8098), il n'était question que des biens mobiliers incorporels déposés ou existant à l'étranger (12).

(12) L'article 1^{er} du projet de loi déposé par M. Caillaux, dont les termes ont été repris par l'article 63 du projet de M. Clémentel visait les successions comprenant des « fonds publics, actions, obligations, parts d'intérêts, créances et, généralement des valeurs mobilières, de quelque nature que ce soit » (V. ci-avant, p. 134¹).

Le législateur de 1925 n'a cependant pas voulu déroger à cette règle et l'impôt de succession continue à être seulement exigible sur les valeurs incorporelles sans assiette déterminée, dépendant de l'hérédité et existant à l'étranger, telles que les titres de rentes, d'actions, d'obligations, — qu'il s'agisse, d'ailleurs, de valeurs étrangères ou de valeurs françaises, — et les fonds déposés en banque.

Dans son rapport déposé au Sénat le 29 mai 1925, M. Henry Bérenger a expliqué que les fonds de commerce et les immeubles situés à l'étranger doivent être déclarés, parce que ces sortes de placement constituent un expatriement non plus temporaire, mais définitif de capitaux (J. O. Doc. parl. 1925, Sénat, p. 860 et 861). Devant la Haute Assemblée, il a, en outre, ajouté que du moment qu'on menaçait les citoyens possédant des valeurs mobilières à l'étranger, on devait soumettre à la même règle ceux qui y possédaient des valeurs immobilières et obliger l'héritier à déclarer l'universalité des biens héréditaires à l'étranger (J. O., 13 juillet 1925, p. 1536, col. 1).

En réalité, il ne faut pas oublier que, tout en s'efforçant de mieux assurer la perception des droits de mutation par décès, le législateur de 1925 a également institué des mesures nouvelles, destinées à porter à la connaissance du fisc français, pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu, les biens mobiliers ou immobiliers possédés par les personnes de nationalité française, domiciliées ou résidant habituellement en France (L. 13 juillet 1925, art. 21).

Il semble, dans ces conditions, que c'est uniquement pour avoir un surcroît de renseignements relatifs à cet impôt qu'il a rendu obligatoire l'énonciation des biens mobiliers et immobiliers de toute nature, dans l'ordonnance d'envoi en possession spécial (13).

Quoi qu'il en soit, la loi s'applique en principe à tous les biens héréditaires mobiliers et immobiliers existant à l'étranger.

Il convient, dès lors de déclarer non seulement des immeubles, fonds de commerce, espèces et valeurs mobilières possédés à l'étranger (Cf. Instr. de l'Administration des Contributions

(13) Cette thèse paraît confirmée, notamment par les dispositions de la loi du 30 juillet 1936, dont le but a été de compléter, en matière de contributions directes; celles de la loi de 1925, quant aux obligations incombant aux possesseurs d'avoirs à l'étranger.

Directes, du 31 janvier 1928, art. 332), mais encore les créances sur l'étranger productives d'intérêts et non représentées par des valeurs mobilières détenues en France, les conventions quelconques assurant aux bénéficiaires des participations, intérêts et revenus à l'étranger directement ou indirectement, ainsi que les avoirs de toute nature qui se seront trouvés à l'étranger, même s'ils ont été rapatriés ou réalisés avant la fin de l'année au cours de laquelle est survenu le décès (Rapp. L. 30 juillet 1936, art. 1^{er}).

234. — Toutefois, un régime particulier est prévu pour les *titres étrangers appartenant à des Français et déposés dans une banque française, pour être placés sous le dossier de cette banque à l'étranger*. Aux termes d'une instruction ministérielle du 15 novembre 1925 (J. O. du même jour ; Instr. n° 3869, Annexe), ces titres doivent, en effet, être considérés comme se trouvant en France, — et par suite, ils échappent aux prescriptions de la loi de 1925, — à la condition :

1° Qu'ils soient mis en dépôt chez une personne, banque, officier ministériel ou autre, tenant le répertoire des opérations de change ;

2° Que les intérêts ou dividendes qu'ils produisent soient encaissés par cette personne pour le compte du déposant et portés au crédit de son compte en France ;

3° Qu'ils soient inscrits sur le répertoire des opérations de change ;

4° Que la banque tienne un compte spécial des titres placés sous ce régime ;

5° Que le déposant français autorise la banque à représenter les comptes dont il s'agit aux agents qualifiés de l'Administration ;

6° Que la banque et ses clients soient considérés comme solidairement responsables de toute modification dans ce régime, qui aurait pour résultat de consacrer une exportation de capitaux soustrayant les titres au contrôle de l'Administration.

Ces règles ont été maintenues, malgré la suppression du répertoire des opérations de change par l'article 33 de la loi du 30 mars 1929 (Instr. n° 4025, § 11). L'Administration conserve, en effet, des moyens de surveillance suffisants à l'égard des titres ainsi déposés (Cf. Instr. n° 4075, § 16).

Il convient de préciser, d'ailleurs, que les dispositions qui

précédent ne bénéficient qu'aux valeurs mobilières *étrangères* et ne peuvent s'appliquer, sauf autorisations spéciales, aux valeurs françaises déposées dans les mêmes conditions (Cf. Instr. min. du 15 novembre 1925-§ III-C.).

235. — En ce qui concerne les valeurs mobilières étrangères *déposées en France*, il résulte d'une réponse du Ministre des Finances à M. Nicole, député (*J. O.* 21 déc. 1929, Ch. Déb. parl. 4549, col. I ; R. E. 9163-X), que ces valeurs doivent donner lieu à l'envoi en possession spécial si elles sont déposées sous le dossier d'une banque ou d'une société étrangère ou d'un tiers étranger. L'instruction précitée du 15 novembre 1925 prévoyait effectivement que les titres déposés dans ces conditions ne pouvaient « être considérés comme rapatriés en France » (§ III D) et, par suite, devaient faire l'objet, en cas de décès de leur propriétaire, d'un envoi en possession spécial.

Il semble, cependant, que le texte de l'article 52, qui vise les biens « déposés ou existant à *l'étranger* », s'oppose à une pareille interprétation (Cf. R. E. 9163 — X — Observations).

SECTION IV

Successibles soumis aux prescriptions de la loi de 1925

236. — La loi de 1925 supprime l'exercice de la saisine pour les biens situés à l'étranger. Elle prévoit, à cet effet, que l'envoi en possession spécial devra être demandé par tous les héritiers, donataires ou légataires, quelle que soit leur qualité. Toutefois, ainsi qu'il a déjà été exposé, l'envoi en possession spécial n'a pas à être provoqué lorsqu'il existe, soit un jugement d'envoi en possession, rendu au profit du conjoint survivant en vertu de l'article 770 du Code civil, soit une ordonnance rendue conformément à l'article 1008 du même code, contenant l'énumération imposée par l'article 52 de la loi du 13 juillet 1925.

On a reproché au texte légal, — dont la généralité ne permet pas de distinguer entre les héritiers ayant ou non la saisine, — de faire double emploi avec certaines dispositions du droit commun, pour les formalités de l'envoi en possession (14).

(14) V. Vacquier (*op. cit.*, p. 99), qui parle de la « généralité aveugle » du texte légal

En réalité, au point de vue technique, la loi paraît, sur cette question tout au moins, à l'abri de la critique. Le législateur a voulu, en effet, dans un but fiscal, que les biens situés à l'étranger ne puissent, *juridiquement*, être transmis aux ayants droit qu'au moyen d'un envoi en possession particulier, et que la décision prononçant cet envoi en possession contienne l'énumération détaillée des biens dont il s'agit. Pour arriver à ce résultat, il était nécessaire, d'une part, d'imposer les formalités de l'envoi en possession aux successibles qui en étaient antérieurement dispensés, d'autre part, d'exiger que l'énumération détaillée des biens étrangers figure, *dans tous les cas*, dans la décision prononçant l'envoi en possession. Les règles posées par l'article 52 de la loi de 1925 permettent, semble-t-il, d'atteindre le but visé en évitant précisément les doubles emplois susceptibles de se produire.

SECTION V

Les mesures prises en vue d'assurer l'application de la loi

1 237. — En vue de porter les prescriptions qu'elle édicte à la connaissance des tiers domiciliés à l'étranger et débiteurs, dépositaires ou détenteurs de biens héréditaires, la loi du 13 juillet 1925 (article 55) a prévu que, dans les inventaires et les actes de notoriété destinés à établir les qualités des ayants droit, mention devra être faite de l'obligation qui incombe à ceux-ci d'obtenir l'envoi en possession spécial visé à l'article 52, pour justifier de leurs qualités et se faire remettre les valeurs successorales énoncées dans cet article. En outre, il ne pourra être délivré aucun extrait des mêmes actes sans que cette mention y soit reproduite.

Cette mesure, qui atteint les officiers publics ou ministériels français, ne présente aucune difficulté d'application.

Mais la loi de 1925, — innovant, à ce point de vue, sur les projets antérieurs, — a voulu également que ses dispositions s'imposent directement aux tiers demeurant à l'étranger. L'article 54 (C. E. art. 275) décide, à cet effet, que les débiteurs, détenteurs ou dépositaires, à quelque titre que ce soit, des valeurs successorales existant à l'étranger, ne pourront, — sous peine

des sanctions qui seront examinées au paragraphe suivant, — en faire la remise aux héritiers, légataires ou donataires, soit directement entre leurs mains, soit indirectement par les mains de tierces personnes, que lorsque l'envoi en possession spécial aura été prononcé.

L'application de ce texte, qui déroge à la règle fondamentale de la territorialité de la loi fiscale, se heurte aux principes unanimement admis en droit international. Les difficultés qu'elle suscite seront étudiées un peu plus tard (V. 2^e partie, chap. III, titre II).

SECTION VI

Les sanctions

238. — Les prescriptions légales ont été assorties d'un certain nombre de sanctions, qui atteignent les successibles, les officiers publics ou ministériels et les tiers débiteurs ou détenteurs de valeurs successorales.

I. — SUCCESSIBLES.

239. — D'après l'article 274 C. E. (L. 13 juillet 1925, art. 53, modifié par l'article 3 de la loi du 30 juillet 1936 et l'article 7 du décret du 12 novembre 1938), (15) « les héritiers, donataires « ou légataires qui, sciemment, n'auront pas déclaré, dans les « délais prescrits par les lois en vigueur, les biens mobiliers ou « immobiliers déposés ou existant à l'étranger seront passibles, « en outre des sanctions prévues par l'article 366 du Code pénal, « d'une amende égale, décimes compris, à la valeur de l'avoir « dissimulé, sans préjudice de l'affichage de leur nom et des motifs « de la contravention à la porte de la mairie du lieu de l'imposition, ainsi qu'à la porte du domicile du délinquant ».

240. — Les successibles encourent donc les peines prévues par le Code pénal, en cas de faux serment sur la sincérité de l'énumération des biens contenus dans l'ordonnance d'envoi en possession.

D'autre part, dans l'hypothèse où les biens déposés ou existant à l'étranger n'ont pas été déclarés, ils sont également passibles de deux sortes de sanctions.

(15) *J. O.* des 12 et 13 nov. 1938, p. 12916, col. 2.

241. — Ils encourent, en premier lieu, une amende égale, décimes compris, au montant de l'avoir dissimulé. L'amende avait été fixée, par la loi de 1925, à la moitié seulement de cet avoir ; en portant son taux à la totalité de l'avoir dissimulé, l'article 3 de la loi du 30 juillet 1936 prononce une véritable confiscation. Au point de vue technique, d'ailleurs, cette innovation est très ingénieuse, en ce sens qu'au lieu de prévoir une confiscation réelle des biens, — qui serait pratiquement irréalisable, puisque ceux-ci sont situés à l'étranger (Cf. *infra*, 2^e partie), — le législateur crée une véritable confiscation en valeur (16). Par ailleurs, l'amende prévue n'est pas soumise aux décimes. C'est là un point très important, que la loi de 1936 a utilement précisé. Le décret du 20 juillet 1934, en effet, a supprimé les décimes qui frappent les pénalités fiscales, mais les décimes qui s'ajoutent aux amendes pénales ont été portés à cent par le décret du 16 juillet 1935. Or, l'amende qui frappe les dissimulations d'avoirs à l'étranger revêt incontestablement le caractère d'une amende pénale, dès l'instant où le caractère répressif est prédominant et où la loi fiscale se réfère à la loi pénale (V. *infra*, p. 146) pour l'application de la peine (Cf. T. A., 3^e éd., v^o Amende, n^o 49 ; Pilon, *op. cit.*, n^o 1206 ; Rapp. Laborde-Lacoste, *op. cit.*, n^o 610).

242. — La seconde sanction consiste dans l'affichage du nom du contrevenant et des motifs de la contravention à la porte de la mairie du lieu de l'imposition, ainsi qu'à la porte du domicile du délinquant. Toutefois, la loi n'indique pas la durée que doit comporter l'affichage. Bien que cette durée puisse, le cas échéant, être fixée par les juges qui prononceront les sanctions (*infra*, p. 146), cette omission n'en constitue pas moins, au point de vue technique, une lacune certaine dans l'organisation de la peine (Cf. Bernard Perreau. *De l'affichage des décisions judiciaires et de leur publication par voie de la presse* ; thèse, Paris, 1921 ; — Article de M. Jacques Guilhot, dans « Journal du Droit

(16) Cette sanction rigoureuse est à rapprocher de celle prévue dans l'article 102 (103 du second projet) du projet discuté à la Chambre (*J. Off.* Ch. des Dép. séance du 25 février 1925, Déb. parl. p. 1256 et suiv. ; Cf. Vacquier, *op. cit.*, p. 104 et suiv.), qui était ainsi conçu : « Les héritiers, donataires ou légataires qui, sciemment, n'auront pas déclaré dans les délais prescrits par l'article 24 de la loi du 22 frimaire, an VII, les valeurs mobilières visées à l'article 101 (devenu l'article 52 de la loi du 13 juillet 1925) et en auront pris possession, n'auront et seront réputés n'avoir jamais eu aucun droit dans les sommes qu'ils auront ainsi détournées ou tenté de détourner ».

international », 4^e et 5^e livr. ; juil. oct. 1936). D'ailleurs, de toute manière, la sanction ainsi édictée, — qui paraît n'avoir jamais été appliquée (*infra*, 2^e Partie), — ne semble pas susceptible de produire les résultats escomptés par le législateur, la conscience publique n'attachant pas une profonde déconsidération à la fraude fiscale (Cf. Laborde-Lacoste ; *De la responsabilité pénale dans ses rapports avec la responsabilité civile et la responsabilité morale*, thèse, Bordeaux, 1918).

243. — Enfin, en dehors des sanctions qui précèdent, les droits de mutation par décès, les pénalités de retard et les droits en sus pour omission demeureront exigibles, conformément aux règles ordinaires ; en outre, il pourra être fait application des peines édictées par l'article 8 de la loi du 18 avril 1918 (Cf. Instr. n° 3547 ; R. E. 6.784, p. 418).

244. — Il convient, au surplus, de signaler que les sanctions prévues par l'article 274 C. E. doivent être prononcées par le Tribunal correctionnel ; à défaut de dispositions spéciales, elles peuvent être requises sur simple demande de l'Administration (Cf. Instr. n° 3860, § 17). Les articles 59 et 60 du Code pénal, relatifs à la complicité leur sont applicables (C. E. art. 274, dernier al.), ainsi, d'ailleurs, que l'article 463 du même Code (17).

245. — En outre, ces sanctions ne sont encourues qu'à une double condition. Il est nécessaire, tout d'abord, que l'infraction ait été commise *sciemment*, la preuve de l'intention frauduleuse incombant à l'Administration, dans les formes, semble-t-il, compatibles avec la procédure écrite. Il faut, en second lieu, que la déclaration de succession concernant les biens existant à l'étranger n'ait pas été souscrite dans les délais prescrits pour l'acquiescement des droits de mutation par décès. Le décret du 12 novembre 1938 a supprimé une troisième condition, qui existait depuis la loi du 13 juillet 1925, d'après laquelle les héritiers, donataires ou légataires devaient, par surcroît, s'être mis en possession des biens dont il s'agit, sans avoir sollicité et obtenu l'envoi en possession spécial.

II. — OFFICIERS PUBLICS OU MINISTÉRIELS.

246. — Les officiers publics ou ministériels qui contrevien-

(17) Cf. Rapport fait au nom de la Commission des finances par M. Abel Gardey, Sénateur ; Annexe n° 544 au procès-verbal de la séance du 9 juillet 1936. V. Instr. n° 4266, § 1^{er}, p. 2.

nent aux dispositions de l'article 55 de la loi du 13 juillet 1925, sont passibles personnellement d'une amende de 500 francs (C. E. art. 276, 3^e al.).

III. — DÉPOSITAIRES, DÉBITEURS OU DÉTENTEURS DE VALEURS SUCCESSORALES.

247. — Enfin, les sanctions prévues contre les héritiers, donataires ou légataires par l'article 274 C. E. sont applicables aux débiteurs, détenteurs ou dépositaires, à quelque titre que ce soit, des valeurs héréditaires déposées ou existant à l'étranger, s'ils en ont fait la remise aux héritiers, donataires ou légataires, soit directement entre leurs mains, soit indirectement entre les mains de tierces personnes, avant que l'envoi en possession spécial ait été prononcé (C. E. art. 275). Ces tiers s'exposent, en outre, à une action en responsabilité ouverte « à tout intéressé » (C. E. art. 277).

L'application de ces sanctions soulève les mêmes difficultés que celles qui ont déjà été signalées et donne lieu aux mêmes observations (*infra*, 2^e partie).

DEUXIÈME PARTIE

EXAMEN CRITIQUE DE LA LÉGISLATION FISCALE FRANÇAISE

248. — Au cours des chapitres précédents, nous avons exposé en détail le système de contrôle français de l'impôt de mutation par décès, en tant que ce contrôle a pour effet de restreindre le libre exercice de l'institution de la saisine.

Nous allons maintenant essayer de procéder à l'examen critique du système ainsi établi.

Pour être complet, cet examen doit, semble-t-il, porter, d'une part, sur les résultats positifs du système, d'autre part, sur ses lacunes et ses imperfections, dans la mesure où les uns et les autres peuvent être constatés.

En ce qui concerne les résultats positifs, il est possible de relever des résultats d'ordre externe, traduisant le « *dynamisme* » de la législation fiscale française, et consistant dans le fait que cette législation a été imitée ou copiée par divers pays étrangers, et des résultats d'ordre interne, tirés de statistiques officielles du Ministère des Finances.

Quant aux insuffisances et aux faiblesses du système, elles sont révélées par la fraude et l'évasion fiscales, dont on s'accorde à reconnaître l'existence, mais dont l'importance a donné lieu à des appréciations contradictoires. Elles posent, en outre, dès qu'on les examine, le problème des méthodes et des moyens de lutte nouveaux à envisager, du moment où les règles en vigueur sont impuissantes à assurer l'exacte application de la loi. A cet égard, il faut nécessairement prendre parti entre deux attitudes, la première consistant à faire plier les règles du droit civil devant les nécessités ou les exigences fiscales, et la seconde s'efforçant au contraire de rechercher dans d'autres domaines que dans celui des atteintes aux institutions juridiques la solution d'un problème qui demeure toujours difficile.

TITRE PREMIER

LES RÉSULTATS POSITIFS

CHAPITRE PREMIER

L'INFLUENCE INTERNATIONALE DE LA LEGISLATION FISCALE FRANÇAISE

249. — L'ensemble des mesures adoptées successivement par le législateur français, au cours des années 1901, 1903 et 1918 (*supra*, 1^{re} partie), bien que contenant certaines imperfections ou lacunes (V. *infra*, Titre II), n'en constitue pas moins un système particulièrement perfectionné de contrôle de l'impôt de mutation par décès (1).

Au surplus, dans la plupart des pays d'Europe, — et même du monde, — l'impôt sur les successions représente une fraction importante des recettes de l'Etat (2).

Il n'est, dès lors, pas surprenant que plusieurs pays, en présence de problèmes analogues à ceux qui s'étaient posés au législateur français, aient adopté des règles de surveillance inspirées directement de l'œuvre de ce dernier.

Ils ont eu, par surcroît, la possibilité de bénéficier des résultats d'une expérience déjà réalisée, ce qui leur a permis d'édicter, dans certains cas, des dispositions plus précises ou plus efficaces que celles de la loi française (3).

Il est à noter, d'ailleurs, que cette tendance s'est particulièrement manifestée au lendemain de la guerre, au moment où, les besoins financiers des Etats devenant le plus en plus impérieux, les mesures tendant à renforcer le contrôle fiscal prenaient une importance primordiale.

(1) V. *infra*, les résultats statistiques, p. 181.

(2) V. pour le produit des droits de successions et de donations dans les principaux pays d'Europe, pour l'année 1901, *Bulletin de Stat. et de Législ. comparée, Enreg.*, année 1905, p. 238 ; — V. même publication, année 1929, pp. 326 et suiv. pour le Japon, et années 1927, 1931 et 1933, pour les Etats-Unis.

(3) C'est très vraisemblablement pour cette raison qu'aucun pays étranger n'a prévu, à l'heure actuelle, des dispositions identiques à celles de la loi du 13 juillet 1925, art. 52 et suiv. (V. *infra*, p. 203).

En dehors de l'Algérie, de la Tunisie et de la principauté de Monaco, qui sont dans une situation spéciale vis-à-vis de notre pays (4), l'Allemagne, l'Italie, l'Espagne et la Belgique ont subi ainsi, d'une manière particulièrement nette, l'influence de la législation fiscale française.

Au contraire, au moins jusqu'à l'heure actuelle, l'Angleterre paraît avoir échappé à cette influence (5), ainsi d'ailleurs que les pays dont l'évolution fiscale, dans le sens du perfectionnement des moyens techniques, est relativement récente : Suisse (6) Pays-Bas, Pologne (7), Suède (8), Etats-Unis (9) et Japon (10).

SECTION I

Algérie et Tunisie

260. — Le décret du 29 décembre 1919, homologuant les décisions des assemblées plénières des délégations financières algériennes en date des 24 juin et 27 septembre 1919, relatives à l'introduction en Algérie de l'impôt de succession, a étendu à cette colonie les règles de contrôle en vigueur dans la Métropole (11).

251. — L'article 8 du décret reproduit les dispositions de l'article 15 de la loi du 25 février 1901, quant à la présentation du certificat de paiement des droits, en cas de transfert, mutation ou conversion de titres nominatifs, et lors du versement, par les compagnies françaises d'assurances sur la vie et les succursales, établies en Algérie, des compagnies étrangères, des sommes, rentes ou émoluments quelconques dus, en raison du décès de l'assuré, à des bénéficiaires autres que le conjoint survivant et les successibles en ligne directe. Il en est de même pour les

(4) L'impôt de mutation par décès n'est pas établi dans l'empire Chérifien (Cf. *T. A.*, Suppl. à la 3^e éd., v^o Maroc, n^o 39).

(5) V. notamment sur les droits de succession en Angleterre, *Bulletin de Stat. et de Législ. comparée, Enreg.*, années 1903 (pp. 169 et suiv.), 1930 et 1931.

(6) V. *Bull. de Stat. et Législ. comparée, Enreg.*, année 1934.

(7) V. *Bull. de Stat. et Législ. comparée, Enreg.*, année 1933.

(8) V. Conv. franco-suédoise du 24 déc. 1936, *Sem. législ.*, 23-30 octobre 1937 (Instr. n^o 4341).

(9) et (10) V. *Bull. précités* (p. précédente), années 1927, 1931, 1933 et 1929.

(11) V. Instr. n^o 3622, Annexes.

obligations imposées aux dépositaires, détenteurs et débiteurs de valeurs héréditaires.

252. — Ce texte reproduit également les prescriptions prévues par l'article 3 de la loi du 30 décembre 1903, dans le cas où les valeurs successorales sont dévolues à des ayants droit domiciliés à l'étranger.

253. — D'autre part, l'article 9 rend applicable en Algérie les règles instituées en France par l'article 7 de la loi du 31 mars 1903, en matière de comptes-joints.

254. — Enfin, les articles 51 à 54 contiennent littéralement transcrites certaines dispositions de la loi du 18 avril 1918, relatives à l'ouverture après décès des coffres-forts, plis cachetés et cassettes fermées ; ces dispositions ont été complétées par les articles 19 à 24 du décret du 18 janvier 1920, de sorte que, — sauf en ce qui concerne les modifications apportées par la loi du 31 décembre 1936 (*supra*, 1^{re} Partie, p. 117), — les formalités d'ouverture, comme les diverses obligations imposées aux héritiers, bailleurs et locataires, sont absolument les mêmes en France et en Algérie, et sont assorties de sanctions identiques.

255. — La Régence de Tunis a adopté, elle aussi, des règles analogues à celles de notre pays (12). L'article 8 du décret du 30 décembre 1927 a imposé, en effet, sous peine d'une amende de 500 francs en principal et, éventuellement, du paiement des droits simples et pénalités, des obligations semblables à celles qui existent en France aux sociétés, communes et établissements publics, pour le transfert et la conversion de leurs titres nominatifs, aux sociétés ou compagnies, établissements de crédit, officiers publics et ministériels et agents d'affaires, quant à la remise, au paiement ou au transfert des titres, sommes ou valeurs successorales dont ils seraient dépositaires, débiteurs ou détenteurs, et aux compagnies d'assurances, pour le paiement des sommes, rentes ou émoluments dus en raison du décès de l'assuré.

Les prescriptions de ce texte ayant été éludées, suivant les procédés qui ont déjà été exposés (*supra*, 1^{re} Partie, p. 63), l'article 11 de la loi du 18 mars 1931 a institué une présomption de propriété conjointe des sommes ou valeurs faisant l'objet de comptes indivis ou collectifs avec solidarité ; les dépositaires

(12) V. T. A., 3^e éd., v^o *Régence de Tunis*, n^o 66, et Suppl., éod. v^o, n^o 29.

sont, en outre, tenus de fournir les déclarations et renseignements exigés en France, par application de l'article 7 de la loi du 31 mars 1903.

Par ailleurs, le même article décide qu'aucun coffre-fort ou compartiment de coffre-fort ne pourra être ouvert par qui que ce soit après le décès, soit du locataire ou de l'un des locataires, soit de son conjoint, s'il n'y a pas entre eux séparation de corps, qu'en présence du *juge de paix* requis à cet effet, par les ayants droit de la succession.

Le procès-verbal d'ouverture doit, comme en France, constater cette ouverture et contenir l'énumération complète et détaillée de tous les biens renfermés dans le coffre-fort ; il bénéficie, en outre, des mêmes immunités fiscales.

SECTION II

Principauté de Monaco

256. — Aux termes d'une convention signée à Paris le 26 juin 1925 et rendue exécutoire par le décret du 20 octobre 1925 (*J. O.* du 22 octobre 1925), le Gouvernement de la Principauté de Monaco s'était engagé envers le Gouvernement français à prendre toutes les mesures utiles, en cas de décès de personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque non domiciliées dans la Principauté, pour assurer le contrôle, d'une part, du contenu des coffres-forts loués et des plis cachetés ou cassettes fermées déposés dans les établissements de crédit monégasques, d'autre part, des titres, sommes ou valeurs existant au crédit des titulaires de comptes ouverts dans les mêmes établissements.

Ces mesures ont été fixées par une ordonnance souveraine du Prince de Monaco du 10 novembre 1925 (« *Journal de Monaco* » du 26 novembre 1925. V. Instr. n° 3912. Annexe II).

En vertu de cette ordonnance, les personnes ou sociétés autorisées à se livrer dans la Principauté à des opérations de banque, de change ou de crédit sont tenues d'une double obligation, lorsqu'un compte courant ordinaire ou un compte-joint aura été ouvert à une personne de nationalité étrangère et que le titulaire, où l'un des titulaires de ce compte, ou leur conjoint,

viendra à décéder. Ils doivent, en premier lieu, dès qu'ils sauront la succession ouverte, faire connaître, sous pli fermé et scellé, à la Direction de l'Enregistrement monégasque, les nom, prénoms, domicile et résidence habituelle du défunt, ainsi que la date et le lieu du décès, s'ils les connaissent. En outre, sous la même forme et dans les quinze jours qui suivront la remise aux ayants droit, ils sont astreints à fournir la liste des titres, sommes ou valeurs existant, au jour du décès, au crédit du ou des titulaires du compte, à moins que les héritiers ne produisent un certificat attestant que le défunt était, au moment de son décès, domicilié dans la Principauté (13).

257. — Par ailleurs, les ouvertures après décès des coffres-forts loués à des personnes de nationalité étrangère ont fait l'objet d'une réglementation inspirée de celle en vigueur dans notre pays. Dans le cas, en effet, où le locataire, un des locataires, ou leur conjoint, vient à décéder et que les ayants droit n'ont pas produit le certificat de domicile précité, l'ouverture ne peut avoir lieu qu'en présence du Directeur de l'Enregistrement ou d'un fonctionnaire de ce Service, « muni d'un titre écrit » (14), et d'un notaire chargé de représenter les ayants droit à la succession.

Cet officier public est désigné, soit par les ayants droit, soit, à leur défaut, par le président du Tribunal civil, par simple requête de l'établissement intéressé (15). Il est tenu « avant de se retirer », de procéder à l'inventaire complet et détaillé de tous les titres, sommes, valeurs ou objets quelconques contenus dans le coffre. En outre, — et cette prescription mérite d'être signalée, — il doit adresser à la Direction de l'Enregistrement, sous

(13) Les certificats de domicile sont délivrés par le Ministre d'Etat, après avis de l'autorité consulaire de la nationalité du défunt, accréditée dans la Principauté.

Peuvent seuls être considérés comme domiciliés dans la Principauté les étrangers qui, à la date de leur décès, y résideront en fait habituellement depuis deux années au moins. Toutefois, aucune condition de durée n'est imposée pour les personnes relevant de la maison souveraine ainsi que les employés des services publics de la Principauté (Ordonnance souveraine du 10 nov. 1925, art. 4, modifiée par l'Avenant du 9 juillet 1932, promulgué par décret du 13 août 1935 (*J. O.*, 16-17 août 1935) (*Cf. R. E.* 10.437).

(14) Cette précision n'existe pas dans la loi française.

(15) Il est à remarquer qu'en France, les établissements de banque n'ont pas qualité pour présenter au Président du Tribunal civil une requête tendant à les autoriser à procéder à l'ouverture. En cas d'absence, d'inaction ou de renonciation des héritiers, ils peuvent seulement provoquer les mesures légales (déclaration d'absence, vacance de la succession), susceptibles d'entraîner la nomination d'un administrateur responsable, qui présentera la requête au magistrat compétent.

pli fermé et scellé et dans les quinze jours qui suivront la rédaction de l'inventaire, une copie, sur papier libre, de cet acte.

Les dispositions qui précèdent sont également applicables à la restitution des plis cachetés et des cassettes fermées, après le décès, soit du déposant ou de l'un des déposants, soit de leur conjoint.

258. — Il y a lieu de signaler, enfin, que les sanctions prévues sont particulièrement graves. Dans le cas d'infraction, *la suspension ou le retrait de l'autorisation* de se livrer aux opérations pour lesquelles il a été contrevenu à la réglementation peuvent, en effet, être prononcées par arrêté du Ministre d'Etat, pris en Conseil du Gouvernement.

SECTION III

Allemagne

259. — L'impôt sur les successions a été introduit, dans le système fiscal du Reich, à l'occasion de la réforme financière de 1906, dont il constituait l'une des parties les plus importantes. Alors que, jusqu'à cette époque, les successions n'étaient taxées que dans les Etats particuliers, et suivant des principes présentant la plus grande diversité, le Reich établit, par la loi du 3 juin 1906, un impôt destiné à être perçu à son profit, à concurrence des deux tiers, le dernier tiers devant rester aux Etats.

Cette imposition fut aggravée après la guerre. La loi du 10 septembre 1919 réorganisa complètement l'impôt sur les successions et donations, en instituant en fait trois impôts différents (16) et en prévoyant, pour la première fois, des mesures inspirées de la législation française et destinées à assurer le paiement de l'impôt.

Bien que le système prévu par la loi de 1919 ait été modifié profondément par la loi du 20 juillet 1922, l'ordonnance du 19 décembre 1923, — connue sous le nom de « deuxième ordonnance de circonstance », — la loi du 10 août 1925, modifiée par

(16) Un impôt sur la masse héréditaire (Nachlasssteuer), un impôt sur les parts héréditaires (Erbanfallsteuer) et un impôt sur les donations entre vifs (Schenkungssteuer).

la loi du 29 juin 1929 (17), et la loi du 16 octobre 1934, ces mesures figurent toujours dans le texte unifié de la loi d'impôt sur les successions, publié en même temps que la loi du 16 octobre 1934 (18), et ont été maintenues par la loi du 5 mai 1936 (19).

Elles sont caractérisées par le fait que la justification préalable du paiement de l'impôt n'est exigée, éventuellement, que pour les ayants droit étrangers, le système de la déclaration *a posteriori* étant seul imposé aux diverses personnes ou collectivités que l'Administration des Finances du Reich associe à son contrôle, lorsque les successibles sont domiciliés en Allemagne. En outre, il n'existe aucune réglementation de l'ouverture des coffres-forts après décès (20).

260. — La déclaration au bureau des Finances est prévue pour trois catégories de tiers. Elle est obligatoire, tout d'abord, pour toutes les personnes ou sociétés qui, par profession, s'occupent de la garde et de l'administration des biens d'autrui. Ces professionnels sont tenus de faire connaître, dans le délai d'un mois à compter du jour où l'ouverture de la succession vient à leur connaissance, les biens du *de cuius* confiés à leur garde ou qu'ils détiennent en dépôt. Toutefois, lorsque, en vertu de conventions passées avec un Etat étranger, les biens faisant partie de la succession d'un ressortissant de cet Etat doivent être remis au représentant consulaire de l'Etat envisagé, la déclaration doit être effectuée au plus tard lors de cette remise.

D'autre part, lorsqu'ils ont eu connaissance de l'ouverture de la succession, tous ceux qui ont émis des actions ou obligations nominatives doivent, avant de transférer au nom d'une autre personne les titres établis au nom du *de cuius*, donner avis, par écrit, de la demande de transfert ou en adresser un procès-verbal.

Enfin, les entreprises d'assurances sont tenues, avant de payer le montant de l'assurance ou de la rente viagère à une autre personne que l'assuré, de notifier au bureau des Finances

(17) V. texte de la loi : *Bull. de Stat. et Lég. comparée, Enreg.*, année 1929, pp. 262 et suiv.

(18) V. *Reichsgesetzblatt* du 24 octobre 1934, partie I, n° 119, pp. 1056 et suiv. Cf. *Bull. de Stat. et Lég. comparée, Enreg.*, année 1934, pp. 390 et suiv.

(19) V. *Bull. de Stat. et Lég. comparée, Ministère des Finances*, mai 1936, pp. 960 et 961.

(20) Au moins d'après les renseignements fournis, jusqu'à l'heure actuelle, par les Services de Statistique et Législation comparée du Ministère des Finances.

le contenu essentiel du contrat d'assurance ainsi que les nom, profession et domicile du bénéficiaire.

261. — Par ailleurs, des mesures spéciales sont prévues lorsque les ayants droit ne sont pas domiciliés en Allemagne.

A ce sujet, les professionnels qui ont en garde ou en dépôt des biens héréditaires et qui transfèrent lesdits biens à l'étranger ou les mettent à la disposition d'ayants droit étrangers avant d'avoir effectué ou assuré le paiement de l'impôt, deviennent personnellement responsables du paiement de cet impôt, à concurrence de la valeur des biens dont ils se sont dessaisis. Il y a lieu d'observer qu'à la différence de la législation française, l'impôt est garanti jusqu'à concurrence de la valeur des biens, — et non jusqu'à concurrence de l'impôt exigible sur ces biens, — et, en outre, que la responsabilité des tiers n'est encourue que s'ils ont agi sciemment ou que le défaut de paiement de l'impôt est imputable à leur négligence.

De leur côté, les entreprises d'assurances assument la même responsabilité, — sans qu'il soit toutefois nécessaire d'établir qu'elles ont agi sciemment ou qu'il y a eu négligence de leur part, — lorsqu'elles versent à l'étranger ou mettent à la disposition d'ayants droit étrangers, sans avoir effectué ou assuré le paiement de l'impôt, les sommes ou rentes viagères dont elles ont contractuellement garanti le versement.

Il convient de remarquer, en terminant, qu'en dehors de la responsabilité du paiement de l'impôt, dans les conditions qui précèdent, aucune autre sanction ne paraît être encourue, en cas de contravention, par les tiers dont l'Administration des Finances s'est assuré le concours.

SECTION IV

Italie

262. — Antérieurement à la réforme fiscale de 1923, la taxe sur les successions avait été considérée en Italie comme appartenant à la catégorie des taxes d'enregistrement ; elle se trouvait, de ce fait, régie par les dispositions contenues dans les multiples textes relatifs à ces taxes.

Une loi, intitulée « loi fiscale sur les successions » et annexée

au décret du 30 novembre 1903, n° 3270 (21) a coordonné, d'une manière rationnelle et définitive, les diverses prescriptions concernant la matière des mutations par décès.

263. — Les mesures qui ont trait au contrôle du paiement de l'impôt font l'objet du titre IV de la loi. Le législateur italien a édicté des dispositions particulièrement précises et efficaces, susceptibles d'assurer de meilleurs résultats que ceux de la loi française.

Il a résolument proscrit le système de la déclaration *a posteriori* et exigé, dans tous les cas où sont imposées des formalités spéciales, la justification du paiement ou de la non-exigibilité des droits ; il a d'ailleurs associé à son contrôle aussi bien les simples particuliers que les professionnels.

En outre, il a atteint, non seulement les titres nominatifs, lors de leur transfert ou de leur conversion, mais encore les titres de toute nature, même provisoires, dès l'instant où ils donnent lieu à une opération quelconque d'inscription ou de transfert.

Enfin, il n'a pas hésité à subordonner l'action en justice ou devant les autorités administratives des héritiers ou légataires, à la justification préalable de l'acquiescement ou de la non-exigibilité de l'impôt de succession.

Au point de vue positif, le texte précité réglemente, en dehors de l'action judiciaire ou administrative des ayants droit, des opérations de mutation, de conversion, de transfert et d'inscription des titres, les dépôts de toute nature, les valeurs héréditaires détenus par des tiers et l'ouverture des coffres-forts après décès.

N° 1. — *Action en justice des ayants droit*

264. — Lorsque les délais légaux sont expirés, l'héritier ou le légataire ne peut agir en justice ou auprès des bureaux publics administratifs sans fournir la preuve, soit que la déclaration réglementaire a été souscrite, soit, si le délai imparti pour le paiement de la taxe est également écoulé, que l'impôt a été acquitté, soit, enfin, que la taxe n'est pas exigible, en raison des liens de parenté qui l'unissaient au défunt.

La preuve du paiement de l'impôt doit résulter nécessaire-

(21) *Gazzetta Ufficiale* et supplément du 17 mai 1924, n° 117 — ; V. *Bull. de Statistique et Législation comparée, Enreg.*, année 1927, pp. 370 et suiv.

ment de la production de la quittance délivrée par le receveur de l'Enregistrement (22).

Quant à la preuve des liens de parenté existant entre le défunt et l'héritier ou légataire, elle doit être fournie au moyen d'un acte de notoriété, rédigé devant le prêteur, le greffier ou un notaire (23).

Ces prescriptions s'imposent, non seulement à l'héritier et au légataire, mais encore à tout bénéficiaire, dans les cas de réunion de l'usufruit à la nue-propriété, de réalisation de la condition à laquelle les libéralités étaient subordonnées, ainsi que de transmissions d'usufruit se produisant à l'occasion de la prise de possession des bénéfices ecclésiastiques et des chapellenies, de survenance de biens héréditaires et de cessation du caractère litigieux ou douteux de créances successorales. Ces diverses transmissions, en effet, donnent ouverture à l'impôt de mutation par décès.

Toutefois, la preuve exigée par la loi cesse d'être obligatoire lorsque la prescription est acquise aux redevables, pour les taxes et surtaxes exigibles. En ce qui concerne les taxes, la prescription dont il s'agit est de trois ans du jour où a été soussignée la déclaration et de vingt ans, à compter du décès, lorsque ce document n'a pas été déposé. D'autre part, les surtaxes se prescrivent dans le même délai que la taxe, et les amendes sont soumises à la prescription de quatre ans à partir du jour où l'infraction a été commise.

En l'absence de toute prescription, lorsque les preuves qui précèdent ne sont pas rapportées, l'action des parties devant les autorités judiciaires, les autres autorités investies de fonctions juridictionnelles, les arbitres et les autorités administratives, se trouve paralysée. Les actes invoqués deviennent inefficaces

(22) Cette quittance doit être délivrée sur feuille séparée, et indiquer le bureau qui la délivre, la nature de la taxe, la date de la perception, le folio et le numéro du registre et le montant en toutes lettres de la taxe perçue (article 67).

(23) Sont exemptes de la taxe de succession les transmissions :

- a) entre parents en ligne directe, y compris les enfants naturels légalement reconnus ;
- b) entre époux ;
- c) entre frères et sœurs ;
- d) entre oncles et neveux ;
- e) en faveur des descendants des frères et sœurs, venus par représentation à la succession ;
- f) entre l'adoptant et l'adopté, s'il existe entre eux les liens de parenté ci-dessus (articles 17 et 10).

ou inexigibles, et cette inefficacité ou inexigibilité, instituée par la loi fiscale, est d'ordre public. Elle peut être opposée par les parties à n'importe quel stade de l'instance et doit, en tout cas, être relevée d'office par le juge. L'instance demeure suspendue et ne peut reprendre son cours tant que les actes et transferts n'auront pas été régularisés. Dans l'intervalle, le juge peut cependant ordonner les mesures conservatoires utiles.

Les fonctionnaires qui viendraient à dresser des actes ou prendre des mesures, sur demande des héritiers, légataires ou bénéficiaires non appuyée des justifications légales, encourent personnellement une amende de douze lires par infraction et sont tenus, sauf recours contre les parties, de la taxe et de la surtaxe exigibles.

Il en est de même pour les juges ou arbitres qui prononcent des jugements, rendent des décisions ou prennent des mesures dans des conditions identiques.

N° 2. — *Opérations de mutation, conversion, transfert et inscription de titres*

265. — D'autre part, reprenant exactement les principes de la législation française, la loi fiscale italienne décide que la mutation (24) et la conversion au porteur des *rentes nominatives* de la dette publique et des *titres nominatifs* émis par les sociétés, les communes, les provinces et les autres personnes morales, ne peuvent être effectuées que sur présentation préalable d'une attestation du Receveur de l'Enregistrement, certifiant que la taxe de succession correspondante a été acquittée, ou d'un acte de notoriété, dressé dans les conditions déjà précisées et établissant que cette taxe n'est pas exigible, par suite de la parenté existant entre le défunt et l'ayant droit. L'obligation de présenter l'attestation du receveur de l'enregistrement ne cesse que pour les successions remontant à plus de vingt ans.

Mais cette loi n'a pas seulement en vue d'assurer le paiement de l'impôt sur les titres nominatifs ; elle contient également

(24) Le mot « mutation » est pris ici dans un sens générique et vise tous les changements opérés sur les registres de l'établissement émetteur, qui entraînent une modification quelconque dans le libellé du titre, sans que celui-ci, toutefois, cesse de rester nominatif ; la loi atteint, par suite, le « transfert » et la « mutation » des titres nominatifs, en donnant à ces termes le sens qui a déjà été précisé pour les valeurs françaises (V. p. 27).

des dispositions particulières qui visent les titres de crédit, les certificats, les actions et obligations et les autres *titres de toute nature, même provisoires*, émis par les instituts de crédit, les sociétés, les personnes morales et les maisons de commerce. Elle prévoit, à cet égard, que les titres dont il s'agit ne peuvent faire l'objet d'aucune opération quelconque d'inscription ou d'aucune autre opération corrélatrice au transfert (25) *mortis causa*, sans que soient produites à l'établissement intéressé les preuves du paiement ou de la non-exigibilité de la taxe, suivant les formes indiquées précédemment. La loi atteint, par suite, tous les titres qui, sans constituer de véritables titres nominatifs, donnent lieu cependant à une inscription sur les registres de l'établissement émetteur (V. *supra*. 1^{re} Partie, p. 19).

Les sanctions qu'elle édicte sont de deux sortes. En cas d'infraction, lors du transfert, de la mutation ou de la conversion au porteur des titres nominatifs, les contrevenants sont solidairement tenus des taxes et surtaxes dues sur les titres transférés ou convertis. Par ailleurs, si les formalités prescrites n'ont pas été observées, pour les autres titres, au moment de l'inscription ou d'une opération quelconque corrélatrice au transfert, les établissements qui ont procédé à l'opération sont responsables solidairement de la taxe qui serait encore due sur les titres par les héritiers ou légataires. En outre, ils sont passibles, sans droit de recours, d'une amende égale au montant de la taxe due ou déjà payée sur les mêmes titres.

N° 3. — *Biens héréditaires dus ou détenus par des tiers*

266. — D'un autre côté, les détenteurs, à quelque titre que ce soit, de sommes d'argent, d'objets et d'autres valeurs compris dans une succession ne peuvent les remettre à l'héritier, au légataire ou à tout autre intéressé, si ceux-ci ne justifient pas, dans les formes imposées par la loi, que la taxe a été acquittée ou n'est pas exigible.

Il convient de remarquer qu'à la différence des règles adoptées en France, la mesure atteint les simples particuliers, comme

(25) Le transfert dont il est question a trait à la substitution sur le titre du nom du nouveau titulaire à celui de l'ancien : cette opération n'est pas soumise aux mêmes formes, — et n'entraîne d'ailleurs pas les mêmes conséquences juridiques; — que le transfert imposé pour les titres nominatifs (Rapp., chap. 1, p. 19).

les professionnels et qu'elle s'applique, non seulement aux sommes d'argent et aux valeurs incorporelles, mais encore aux objets mobiliers, tels que les bijoux, les tableaux et les autres œuvres d'art. En outre, par la généralité de ses termes, le texte englobe les débiteurs et les dépositaires de valeurs successorales, comme les simples détenteurs.

D'autre part, les mêmes dispositions sont applicables aux sommes inscrites à un compte courant, mais seulement pour la différence figurant au crédit de l'auteur de la succession.

Enfin, en dehors des formalités destinées à assurer le paiement de l'impôt, la loi italienne sur les successions institue, comme la loi française du 31 mars 1903 (*supra*, 1^{re} Partie, p. 66), une présomption de propriété, en matière de dépôts de toute nature et de comptes inscrits au nom de plusieurs personnes. Elle prévoit, à ce sujet, que les parts revenant à chacun des titulaires seront présumées égales, sous réserve de la preuve contraire, accordée tant à l'Administration qu'aux intéressés.

En cas de contravention, les dépositaires, débiteurs ou détenteurs de biens mobiliers dépendant d'une succession sont tenus personnellement et sans aucun droit à garantie ni recours, au paiement d'une somme égale au montant de la taxe due ou déjà acquittée par l'héritier ou légataire, sur les biens qui lui ont été délivrés. Il y a lieu de remarquer que la loi ne subordonne pas l'obligation des tiers détenteurs à la connaissance de l'ouverture de la succession. Il leur appartient, semble-t-il, de prendre, à cet égard, toutes les dispositions nécessaires pour éviter que leur responsabilité ne se trouve engagée.

N^o 4. — *Ouverture des coffres-forts après décès*

267. — Le législateur italien a adopté, en ce qui concerne l'ouverture des coffres-forts après décès, des mesures visiblement inspirées des lois françaises de 1918 et 1923.

L'ouverture ne peut avoir lieu, en effet, qu'en présence d'un notaire ou du Receveur de l'Enregistrement, — ou du délégué de ce dernier, — qui doivent rédiger un inventaire des biens renfermés dans le coffre. Les mêmes règles sont applicables aux armoires, compartiments de coffres-forts, bourses, valises, plis, paquets et enveloppes fermés contenant des valeurs en dépôt ou en garde. Le contrôle de l'Administration n'est susceptible de

s'exercer, en outre, qu'auprès des banquiers, changeurs et institutions de toute nature qui font profession de louer des coffres-forts ou de recevoir en dépôt ou en garde les objets énumérés par la loi.

Afin de permettre ce contrôle, les locataires de coffres-forts ou de compartiments de coffres-forts doivent, chaque fois qu'ils se proposent de les ouvrir, apposer préalablement leur signature, avec la date et l'heure de l'ouverture, sur un registre que le bailleur est dans l'obligation de tenir à cet effet. Lorsqu'il y a plusieurs titulaires pour un même coffre-fort ou si, de quelque manière que ce soit, plusieurs personnes ont la faculté de l'ouvrir, la personne qui veut procéder à l'ouverture doit signer sur le registre une déclaration attestant qu'à sa connaissance, les autres titulaires sont encore vivants.

En cas d'ouverture irrégulière, après le décès du locataire ou de l'un des locataires du coffre, les contrevenants sont personnellement tenus au paiement de la taxe de succession et des surtaxes exigibles sur les titres et valeurs contenus dans le coffre, sauf recours éventuel contre les héritiers et légataires ; ils sont en outre passibles personnellement d'une amende de 500 livres. Les mêmes sanctions sont mises à la charge de ceux qui louent les coffres, s'ils ont participé à la contravention.

Les sanctions ne sont toutefois encourues que si les auteurs de l'infraction avaient connaissance du décès du titulaire ou de l'un des cotitulaires du coffre. La preuve que cette circonstance se trouve réalisée incombe à l'Administration, qui peut l'établir suivant les modes ordinaires prévus par le droit commun.

Il convient, enfin, de souligner que les obligations incombant aux personnes qui veulent procéder à l'ouverture du coffre-fort, alors qu'aucun décès n'est survenu, s'imposent en toute hypothèse. Au contraire, les formalités spéciales prévues pour l'ouverture après le décès ne sont pas applicables, d'une part, dans le cas de plusieurs titulaires liés entre eux par des liens de parenté tels que la taxe de succession n'est pas exigible (V. *supra*, p. 160, note 23), d'autre part, lorsque les héritiers du locataire unique du coffre établissent, dans les formes antérieurement précisées, qu'ils sont exempts de taxe, en raison des rapports de parenté les unissant au défunt.

SECTION V

Espagne

268. — L'impôt sur les mutations par décès a été introduit, en Espagne, par une ordonnance royale édictée par Charles IV, le 19 septembre 1798. Après diverses modifications, cet impôt a été intégré dans l'impôt sur les droits réels et les transmissions de biens, — ainsi dénommé par la loi du 26 décembre 1872, — qui constitue, à l'heure actuelle, une des plus importantes ressources du budget espagnol.

Depuis le décret-loi du 27 avril 1926, les transmissions *mortis causa* sont soumises à un double impôt : d'une part, à l'impôt sur les droits réels, d'autre part, à l'impôt sur la masse successorale.

Par ailleurs, les dispositions législatives concernant les impôts sur les droits réels et les transmissions de biens ont fait l'objet d'un texte refondu, approuvé par un décret royal du 28 février 1927 (26).

Ce texte contient un certain nombre de prescriptions relatives au contrôle fiscal. Avant de les examiner, il convient cependant de signaler que, dès l'année 1910, des mesures particulièrement efficaces, inspirées par les lois françaises de 1901 et 1903, avaient été adoptées par le Gouvernement espagnol. Un décret du 18 janvier 1910 (27) instituait, en effet, en ce qui concerne les comptes-joints, dépôts indivis et locations conjointes de coffres-forts, lorsque chacun des cotitulaires pouvait retirer seul les sommes ou valeurs figurant au crédit du compte, remises en dépôt ou placées dans le coffre-fort, l'obligation, pour le déposant ou le locataire, de donner avis au liquidateur de l'impôt de l'ouverture du compte courant, de la constitution du dépôt ou de la location du coffre-fort. En outre, les valeurs étaient présumées appartenir aux déposants par parts égales, sauf preuve contraire, pouvant être établie, tant par l'Adminis-

(26) *Gaceta de Madrid* du 2 mars 1927 (V. *Bull. de Stat. et Lég. comparée, Enreg.*, année 1929, p. 284).

(27) V. *Bull. de Stat. et Législ. comparée, Enreg.*, année 1909, p. 252.

tration que par les intéressés, mais, pour ces derniers, exclusivement au moyen des clauses du contrat d'ouverture du compte du dépôt ou de la location.

D'autre part, les dépositaires étaient tenus, dans les quinze jours suivant celui où le décès d'un quelconque des titulaires parvenait à leur connaissance, soit par déclaration des intéressés, soit par notification administrative, de remettre au liquidateur de l'impôt un relevé détaillé des sommes, valeurs ou effets se trouvant, au jour du décès, à l'actif du compte ou dépôt.

Par ailleurs, en cas de décès de l'un quelconque des titulaires d'un compte joint ou collectif, aucun des autres titulaires ne pouvait retirer une partie des valeurs qui, d'après la présomption instituée, rentrait dans l'héritage du prémourant, sans avoir avisé le bureau chargé d'effectuer la liquidation de l'impôt.

Enfin, par une innovation hardie, dont les principes ont été repris ultérieurement par la loi française, puis par diverses législations européennes, le décret précité prévoyait qu'en cas de décès de l'un des colocataires d'un coffre-fort, les autres colocataires ne pourraient procéder à l'ouverture du coffre qu'en présence d'un notaire, chargé de constater, par un acte régulier, les valeurs, les billets et le numéraire contenus dans ce coffre.

Mais, dès sa parution, le décret du 18 janvier 1910 souleva de telles oppositions que son application fut ajournée *sine die* par un décret du 21 février suivant, qui créa une commission chargée d'étudier et de proposer des mesures nouvelles.

269. — Dans le système de contrôle qui existe actuellement en Espagne, le législateur a repris les idées essentielles contenues dans le décret de 1910, en apportant, toutefois, certaines modifications ou améliorations. Il a maintenu les présomptions de propriété, par parts égales, en cas de dépôts conjoints ou de locations conjointes de coffres-forts. En outre, il a adopté diverses mesures voisines de celles de la loi italienne, relatives à l'action judiciaire des ayants droit, ainsi qu'à la surveillance du paiement de l'impôt, en matière de dépôts de toute nature et de sommes dues par les compagnies d'assurances. A cet égard, il a proscrit, lui aussi, la déclaration *a posteriori* pour s'en tenir à la justification préalable du paiement des droits, et associé les simples particuliers à son contrôle fiscal. Enfin, des formalités particulières ont été prévues, pour l'ouverture, après décès, des coffres-forts loués à un ou plusieurs titulaires, et des sanctions diverses ont été édictées en cas de contravention.

N° 1. — *Les présomptions légales*

270. — Les biens et valeurs de toute nature, remis à des particuliers, banques, sociétés ou associations, en dépôt, en compte courant, ou sous une forme quelconque de contrat civil ou commercial, reconnaissant à deux ou à plusieurs personnes, individuellement et indistinctement, des droits égaux sur la totalité de ces biens ou de ces valeurs, sont présumés, au regard de la loi fiscale et sauf preuve du contraire, appartenir en propriété et par parts égales à chacun des co-titulaires. A cet effet, les dépositaires sont obligés de fournir à l'Administration les renseignements et avis que celle-ci est en droit de leur réclamer, en vue de l'établissement de l'impôt, et de tenir un registre de leurs opérations, soumis au droit de communication. Lorsque l'Administration estime que certains de ces renseignements doivent être corroborés à l'aide des documents de la personne morale ou physique intéressée, et que ces documents ne lui sont pas présentés à première réquisition, elle peut demander l'assistance de l'autorité judiciaire, en indiquant, d'une manière précise et concrète, les faits sur lesquels doit porter la vérification ; cette assistance ne peut lui être refusée.

Les obligations précédentes s'étendent aux opérations faites au nom d'une seule personne, lorsqu'il a été donné pouvoir, par acte public ou privé, pour retirer les biens ou les valeurs, sauf quand le pouvoir ou l'autorisation est limité à un jour déterminé et doit être utilisé le même jour, le commettant étant toujours en vie. Toutefois, dans ce cas, le commettant sera tenu d'inscrire de sa main et en toutes lettres la date de constitution de l'acte et celle où il devra être fait usage de la faculté de retirer les biens et valeurs.

D'autre part, les biens et valeurs de toute espèce existant dans les coffres-forts au nom de deux ou plusieurs titulaires sont, au point de vue fiscal, considérés comme divisés en autant de parts égales qu'il y a de titulaires, sauf preuve contraire. Toutefois, la loi admet certaines dérogations, fondées sur la qualité du locataire, et décide que la présomption n'est pas applicable aux coffres-forts loués au nom d'agents de change, de courtiers de commerce, ainsi que de sociétés régulièrement constituées et soumises aux prescriptions légales.

N° 2. — *Action judiciaire des ayants droit*

271. — La loi espagnole, comme la loi italienne, subordonne l'action des héritiers ou légataires devant les tribunaux de tous ordres et les bureaux administratifs à la preuve du paiement de l'impôt de mutation par décès. Elle dispose, à cet égard, que les documents constatant un acte quelconque soumis à l'impôt ne pourront être admis ni produire leurs effets auprès des représentants de l'autorité judiciaire ou des fonctionnaires, ni être inscrits sur le Registre de la propriété ou sur le Registre du commerce, s'ils ne portent une mention, apposée par le liquidateur et attestant que l'impôt a été payé ou que la transmission est exonérée de droits.

Si le magistrat ou le fonctionnaire auquel le document est présenté estime que la mention apposée par le liquidateur est inexacte ou incomplète, et que le document n'a pas acquitté l'impôt correspondant à chacun des actes qu'il contient, il doit en aviser le service de la Délégation des Finances compétent. Ce contrôle au second degré n'a cependant pas pour effet de suspendre l'inscription ou la réception du document, pour la partie qui correspond à la mention apposée par le liquidateur.

N° 3. — *Mesures relatives au fonctionnement de comptes, dépôts ou locations d'une nature particulière, en l'absence de transmission possible de l'impôt*

272. — Afin de mieux surveiller le paiement des droits de mutation par décès, la loi fiscale édicte un certain nombre de mesures préventives, qui atteignent le fonctionnement des comptes, dépôts et locations, susceptibles de se prêter plus particulièrement à la fraude.

C'est ainsi que les biens meubles et valeurs quelconques, remis en dépôt, en compte courant autre qu'un compte courant espèces, ou sous toute autre forme de contrat reconnaissant à deux ou plusieurs personnes, individuellement et indistinctement, des droits égaux sur la totalité des biens ou valeurs déposés, ne peuvent être retirés sans une déclaration spéciale des intéressés. Il en est de même lorsque la personne qui prétend opérer le retrait, — qu'il s'agisse ou non d'un dépôt constitué sous la

forme jointe, — est le mandataire ou l'endossataire du titulaire, ainsi que pour l'ouverture des coffres-forts placés sous la garde de tiers, dont le droit d'ouverture est reconnu à plus d'une personne, ou, en tout cas, pour l'ouverture d'un coffre par un mandataire du ou des titulaires.

La déclaration spéciale dont il s'agit doit contenir l'affirmation que le ou les co-titulaires, pour les dépôts joints ou les coffres-forts, ou le commettant ou l'endosseur, le cas échéant, est vivant le jour où s'effectue la restitution, l'ouverture et le paiement. Cette déclaration devra être signée par celui qui retire les valeurs et rédigée de sa main, tout au moins en ce qui concerne les mots : « Je déclare sous ma responsabilité », qui devront être inscrits en toutes lettres (28).

N^o 4. — *Contrôle du paiement de l'impôt, pour les biens déposés, les sommes dues par les compagnies d'assurances et les pensions et retraites.*

273. — En dehors des prescriptions qui précèdent, les particuliers, les banques et les établissements de crédit doivent exiger, préalablement à la restitution, entre les mains des ayants droit, des sommes ou valeurs figurant à un compte courant ou des biens meubles de toute nature remis en dépôt, la justification que les droits dus sur la transmission ont été acquittés, ou qu'aucun droit n'était exigible. Les mêmes justifications doivent être fournies dans le cas de transferts d'actions, à la suite du décès du titulaire. Toutefois, l'Administration pourra autoriser le retrait des biens ou valeurs après le décès du titulaire, moyennant une caution suffisante pour répondre du paiement de l'impôt.

D'une manière identique, les compagnies d'assurances de toute catégorie sont tenues de vérifier, avant de verser aux héritiers ou bénéficiaires désignés par les polices le montant des sommes ou rentes stipulées, que l'impôt correspondant a été effectivement acquitté. Enfin, en ce qui concerne les pensions, gratifications, retraites et pensions d'orphelins, les personnes ou corporations débitrices sont astreintes aux mêmes obligations

(28) V. dispositions analogues introduites en France, par la loi du 31 déc. 1936 1^{re} partie, p. 117 ; V. également *infra*, p. 195.

et doivent s'assurer du paiement de l'impôt avant de se libérer des sommes dont elles sont redevables.

Nº 5. — *Réglementation de l'ouverture des coffres-forts après décès.*

274. — La loi espagnole n'a pas prévu, à l'égard de l'ouverture des coffres-forts après décès, des dispositions aussi minutieuses que la loi française ou même que la loi italienne. Elle se contente, en effet, de réserver à l'Administration des Finances la possibilité d'exiger, dans chaque cas spécial, que cette ouverture soit opérée en présence d'un notaire, chargé de dresser un inventaire des valeurs, billets ou numéraire contenus dans le coffre. Cet inventaire doit être rédigé en double expédition, dont l'une est remise directement à l'avocat de l'Etat, chargé de la liquidation de l'impôt (1). Il convient de signaler que, lors de l'établissement de l'inventaire, les paquets clos ou scellés avec intervention d'un notaire et pour lesquels l'officier public qui instrumente certifie qu'ils ne contiennent ni espèces, ni valeurs d'aucune sorte, sont dispensés de la formalité de la vérification de leur contenu. Cette mesure, d'une heureuse inspiration, permet ainsi d'éviter que les documents ou des pièces ayant trait à des questions de famille, ou à des affaires particulièrement délicates et personnelles, ne soient portées à la connaissance de personnes étrangères.

Le texte légal précise également que le droit de l'Administration peut s'exercer aussi bien pour les coffres-forts loués à un seul titulaire que pour ceux loués au nom de plusieurs bénéficiaires.

Nº 6. — *Sanctions.*

275. — Les autorités ou fonctionnaires qui admettent des documents et leur font produire un effet quelconque, en contravention des prescriptions réglementaires encourent une amende de 50 à 500 pesetas ; cette amende est infligée par le Ministre des Finances sur proposition de la Direction Générale du Contentieux de l'Etat.

(1) Sont chargés de la liquidation de l'impôt sur les droits réels, — et, par suite, sur les mutations par décès, — les avocats de l'Etat, dans les chefs-lieux de province et les localités où il existe une délégation des finances, et les enregistreurs de la propriété, dans les autres ressorts judiciaires.

D'autre part, les particuliers, les banques et autres établissements qui remettent des espèces, valeurs ou autres biens confiés à leur garde, sans exiger la déclaration spéciale, prévue lorsqu'il n'y a pas eu transmission soumise à l'impôt, pour les co-titulaires de comptes, de dépôts ou de coffres-forts, sont passibles d'une amende de 500 à 5.000 pesetas. De leur côté, les intéressés encourent, en cas de déclaration frauduleuse, un emprisonnement de 1 à 3 jours et une amende de 1.000 à 10.000 pesetas, suivant l'importance de la fraude ou de la tentative de fraude commise. Cette peine d'emprisonnement, édictée pour une infraction purement fiscale, est particulièrement rigoureuse.

Par ailleurs, le retrait de biens ou valeurs qui, d'après les principes déjà exposés, sont présumés appartenir au co-titulaire prédécédé, ou le retrait des mêmes biens par le mandataire ou l'endossataire, après le décès du titulaire, effectué sans la justification préalable du paiement ou de la non-exigibilité de l'impôt, est puni d'une amende de 1.000 à 10.000 pesetas, sans préjudice des autres sanctions prévues par la loi et de celles prévues par le Code Pénal. Ces peines pécuniaires sont exigibles solidairement des personnes au profit desquelles le retrait des valeurs a été effectué, que ce soit le co-titulaire ou l'endossataire, les héritiers du titulaire décédé, ou toute autre personne qui intervienne directement dans l'opération.

En outre, les particuliers, les banques ou autres établissements qui restituent des espèces, valeurs ou autres biens confiés à leur garde et ayant fait l'objet d'une transmission assujettie à l'impôt, ou qui autorisent le transfert d'actions dans le même cas, ainsi que les sociétés d'assurances qui exécutent les polices sans que les intéressés justifient du paiement de l'impôt, sont frappés d'une amende de 500 à 5.000 pesetas. Ces diverses personnes ou sociétés, de même que celles qui sont débitrices de pensions ou de gratifications, sont responsables subsidiairement du paiement de l'impôt.

Enfin, en toute hypothèse, — et cette dernière disposition est la seule qui paraisse viser les infractions commises en matière d'ouverture de coffres-forts après décès, — les particuliers, banques, associations ou sociétés qui se refusent à fournir les renseignements demandés, à autoriser les vérifications ordonnées par les autorités judiciaires, ou à produire les registres soumis au droit de communication, encourent une amende de 1.000 à 10.000 pesetas, sans préjudice des sanctions pénales.

SECTION VI

Belgique

276. — Les diverses lois belges relatives aux droits de succession forment actuellement l'objet du « Code des Droits de succession », établi par arrêté royal du 31 mars 1936 et mis en vigueur à compter du 1^{er} juin de la même année (29). Ce code, aussi remarquable par la netteté de son plan que par la clarté et la précision de ses dispositions, est l'œuvre d'une commission instituée par arrêté royal du 14 mars 1935.

Il coordonne, en matière de mesures de contrôle, un certain nombre de prescriptions résultant, notamment, des lois du 30 août 1913 (Chap. v, section III, articles 56 et suivants) (30), du 11 octobre 1919 (articles 29 et suivants) (31) et du 2 janvier 1926 (articles 167 et suivants) (32). Il a d'ailleurs apporté de notables changements à ces prescriptions, qu'il a rendu à la fois plus efficaces, en les complétant, et plus souples, en supprimant les formalités qui pouvaient paraître tracassières ou gênantes.

Le souci constant de n'apporter que le minimum de gêne aux assujettis ou aux débiteurs de l'impôt ressort, en effet, de l'ensemble du système adopté par le législateur belge. Celui-ci a résolu, semble-t-il, le difficile problème d'organiser une réglementation minutieuse, aboutissant à un contrôle aussi parfait que la nature des biens le permet, tout en n'entravant nullement l'exercice des droits du légataire, de l'héritier ou du bénéficiaire.

Aucune disposition n'impose, à cet égard, la justification du paiement préalable de l'impôt, lors de l'accomplissement de certaines opérations auxquelles peuvent donner lieu les biens héréditaires. Les tiers ou les intéressés doivent seulement donner avis à l'Administration de ces opérations, et l'impôt de-

(29) V. *Recueil Général de l'Enregistrement* (publication belge, éditée, 93, boulevard Saint-Michel, à Bruxelles), tome LXXXV, mois de mai 1936, n° 17.646).

(30) V. *Bull. de Stat. et Lég. comparée, Enreg.*, année 1913, pp. 303 et suiv..

(31) V. *Bull. de Stat. et de Lég. comparée, Min. des Finances*, novembre 1919, pp. 985 et suiv.

(32) V. *Bull. de Stat. et de Lég. comparée, Enreg.*, année 1926, pp. 247 et suiv.

meure exigible dans les conditions et le délai ordinaires, sans que le Trésor puisse exercer, directement ou indirectement, le moindre droit de rétention. Même dans le cas où les successibles sont domiciliés à l'étranger, aucun obstacle n'est apporté à l'exercice de leurs droits, la loi se bornant à prévoir, éventuellement, le dépôt d'un cautionnement. En outre, l'obligation de participer au contrôle de l'impôt est mise exclusivement à la charge des professionnels, qui sont d'ailleurs de véritables représentants du fisc, en ce sens que celui-ci reçoit leurs informations, mais n'intervient pas directement pour surveiller les diverses opérations dont ils doivent rendre compte. Il en résulte une grande souplesse d'application du système fiscal, qui paraît ainsi peu inquisitorial que possible.

Au point de vue positif, le Code des successions institue une présomption de propriété pour les dépôts conjoints, et diverses mesures de contrôle concernant les titres nominatifs, les sommes et valeurs dues ou déposées, — en distinguant selon qu'il s'agit de comptes ou de dépôts ordinaires ou conjoints, — et les coffres-forts. Il prévoit, au surplus, des règles spéciales lorsque les héritiers sont domiciliés à l'étranger et fixe le montant de l'amende, — commune à toutes les contraventions, — encourue par les contrevenants, en cas d'infraction.

N° 1. — *Présomption de propriété*

277. — Le décret de codification a maintenu la présomption édictée, à l'imitation de la loi française de 1903, par l'article 30 de la loi du 11 octobre 1919. Sont considérés, à ce sujet, pour la perception du droit de succession, comme appartenant au défunt pour une part virile, sauf preuve contraire réservée tant à l'Administration qu'aux redevables, les titres, sommes, valeurs ou objets quelconques qui, d'après la convention intervenue, peuvent être restitués, payés ou transférés sur l'ordre d'un cointéressé. Il en est de même lorsque ces biens sont déposés dans un coffre-fort tenu en location conjointement ou solidairement par le défunt et par une ou plusieurs autres personnes.

D'autre part, sont considérés comme appartenant en totalité au défunt, sauf preuve contraire, les titres, sommes, valeurs ou objets quelconques qui sont placés dans un coffre fermé ou sous pli cacheté, remis en dépôt, au nom du défunt seul, soit

à des administrations et établissements publics ou d'utilité publique, des associations ou sociétés ayant en Belgique leur principal établissement, une succursale ou un siège quelconque d'opérations, soit à des banquiers, agents de change, agents d'affaires ou officiers publics ou ministériels, soit, enfin, à des personnes, associations ou collectivités qui se livrent habituellement à la location des coffres-forts.

La preuve contraire à ces présomptions de propriété peut être administrée par toutes les voies de droit, — témoins et présomptions compris, — à l'exception du serment.

N° 2. — *Titres nominatifs.*

278. — Les administrations et les établissements publics ou d'utilité publique, ainsi que toutes les associations ou sociétés ayant en Belgique leur principal établissement, une succursale ou un siège quelconque d'opérations, ne peuvent, après le décès d'un habitant du royaume titulaire d'une inscription ou d'un titre nominatif, en opérer le transfert, la mutation, la conversion ou le paiement qu'après avoir informé le fonctionnaire de l'Administration de l'Enregistrement et des Domaines désigné à cette fin, de l'existence de l'inscription ou du titre nominatif appartenant au défunt.

Il y a lieu de signaler qu'à la différence de l'article 56 de la loi du 30 août 1913, le nouveau texte n'exige plus la production d'un certificat à viser par le Receveur dans les vingt-quatre heures de son dépôt et que, par surcroît, la disposition est étendue, d'une part, aux opérations de paiement, d'autre part, aux administrations publiques et aux associations sans but lucratif.

N° 3. — *Sommes ou valeurs dues ou détenues par des tiers*

279. — Le législateur belge a très soigneusement réglementé l'importante question des sommes dues ou détenues par des tiers. Il a établi tout un ensemble de prescriptions susceptibles d'atteindre, avec beaucoup d'efficacité, les différentes formes de comptes ou de dépôt, et d'éviter que les ayants droit, — qui sont astreints à fournir certains renseignements dans des cas limitativement déterminés, — ne puissent échapper aux prescriptions réglementaires.

1^o *Comptes ou dépôts ordinaires*

280. — En premier lieu, les administrations et les établissements publics ou d'utilité publique, les sociétés ou associations ayant en Belgique leur principal établissement, un siège ou une succursale quelconque d'opérations, les banquiers, les agents de change, les agents d'affaires et les officiers publics ou ministériels qui sont détenteurs ou débiteurs, de quelque chef que ce soit, de titres, sommes ou valeurs revenant à un héritier, légataire, donataire ou autre ayant droit, par suite du décès d'un habitant du royaume, ne peuvent opérer la restitution, le paiement ou le transfert qu'après avoir remis au fonctionnaire de l'Enregistrement désigné à cette fin, la liste certifiée sincère et véritable des titres, sommes ou valeurs.

En outre, si le déposant ou le créancier demande, après le décès de son conjoint, la restitution, le paiement ou le transfert des titres, sommes ou valeurs, il doit, au préalable, porter le décès à la connaissance du détenteur ou du débiteur ; celui-ci ne peut satisfaire à la demande qu'après avoir remis au fonctionnaire compétent la liste des titres, sommes ou valeurs dont il était débiteur ou détenteur au jour du décès du conjoint.

D'autre part, si, après le décès du conjoint du déposant ou du créancier et dans l'ignorance de ce décès, le débiteur ou le détenteur a effectué une restitution, un paiement ou un transfert, il est tenu, dès lors qu'il a connaissance du dit décès, de remettre au fonctionnaire compétent la liste des titres, sommes ou valeurs dont il était débiteur ou détenteur au jour du décès.

Cette disposition est également applicable si une restitution, un paiement ou un transfert a été effectué par le détenteur ou le débiteur, à la demande du mandataire ou du représentant légal du déposant ou créancier, après la mort et dans l'ignorance de la mort du mandant ou de l'incapable. Dans ces hypothèses, le mandataire ou le représentant légal de l'incapable, doit, dès qu'il a connaissance du décès du mandant ou de l'incapable, en informer le détenteur ou le débiteur, qui est tenu, dès lors, de remettre au fonctionnaire compétent la liste des sommes et valeurs déposées ou détenues.

D'un autre côté, lorsque les choses ont été confiées à l'une des personnes morales ou physiques précédemment énumérées,

dans un coffre fermé ou sous un pli cacheté, le coffre ou le pli ne peuvent être restitués aux ayants droit ou transférés à leur nom, postérieurement au décès du déposant ou de son conjoint, qu'après avoir été ouverts en présence du détenteur, afin de permettre à celui-ci de dresser la liste prévue par la loi. En cas de décès du conjoint, les obligations déjà indiquées et relatives aux renseignements à fournir au détenteur demeurent applicables. Pareillement, si le mandataire du déposant ou le représentant légal d'un incapable a retiré, après la mort et dans l'ignorance de la mort du mandant ou de l'incapable, des choses qui avaient été confiées au détenteur dans un coffre fermé, ou sous un pli cacheté, ou a fait transférer au nom d'un tiers le coffre ou le pli précité, le mandataire ou le représentant légal est tenu, dès qu'il a connaissance du décès du mandant ou de l'incapable, de remettre au fonctionnaire compétent la liste de ces choses, certifiée sincère et véritable.

Cette liste peut cependant être remplacée par un inventaire fidèle et exact, dressé par un notaire dans les formes réglées par les articles 941 et suivants du Code de procédure civile, des titres, sommes, valeurs ou objets quelconques se trouvant dans le coffre ou sous le pli. Le détenteur n'est d'ailleurs pas tenu d'assister aux opérations de l'inventaire. Un fonctionnaire de l'Administration de l'Enregistrement peut, en tout cas, assister à la confection, soit de la liste, soit de l'inventaire. A cet effet, le détenteur qui doit confectionner la liste ou le notaire chargé de l'inventaire est tenu d'informer le fonctionnaire désigné à cette fin des jour, lieu et heure où l'opération sera effectuée. L'information doit être donnée par lettre recommandée et les opérations de la confection de la liste ou de l'inventaire ne peuvent être commencées avant le quatrième jour qui suit celui où la lettre d'information a été remise à la poste.

2° Comptes ou dépôts conjoints

281. — En dehors de la présomption de propriété qui leur est applicable, les comptes ou dépôts conjoints font l'objet de dispositions particulières, tendant à remédier à la fraude à laquelle ils peuvent donner naissance.

La loi fiscale décide, pour cela, que, lorsque les choses détenues ou les sommes dues par des professionnels peuvent contrac-

tuellement être restituées, payées ou transférées sur l'ordre d'un coïntéressé, le détenteur est tenu de retenir une preuve écrite des restitutions, paiements ou transferts opérés, avec l'indication de leur date. De plus, il est dans l'obligation, dès qu'il a connaissance du décès de l'un des coïntéressés ou du conjoint de l'un d'eux, de remettre au fonctionnaire compétent la liste des sommes, titres ou valeurs dus ou détenus au jour du décès, et de se refuser à la restitution ou au transfert des coffres fermés ou des plis cachetés qu'il détient, avant d'avoir remis au fonctionnaire intéressé la liste des choses qu'ils renferment.

Tout coïntéressé qui, après le décès de son conjoint, de l'un de ses coïntéressés, ou du conjoint de celui-ci, demande la restitution des choses détenues, le paiement des sommes dues ou le transfert du dépôt ou de la créance, doit, au préalable, porter le décès à la connaissance du détenteur ou du débiteur.

D'autre part, si l'un des coïntéressés a opéré un retrait, reçu un paiement ou fait effectuer un transfert postérieurement au décès de l'un des autres coïntéressés ou de son conjoint et dans l'ignorance de ce décès, il est tenu, dès qu'il a connaissance du décès, soit d'en informer le détenteur ou le débiteur, qui est astreint, dès lors, à faire parvenir au fonctionnaire compétent une liste des titres, sommes ou valeurs dus ou détenus au jour du décès, soit de remettre au fonctionnaire désigné une liste, certifiée sincère, des choses contenues dans le coffre fermé ou sous le pli cacheté. Dans ce dernier cas, il peut-être suppléé à la liste par un inventaire notarié, dressé dans les conditions précisées antérieurement et à l'établissement duquel un agent de l'Administration a le droit d'assister.

Nº 4. — *Coffres-forts*

282. — La loi fiscale belge a réglementé l'ouverture des coffres-forts après décès d'après les principes de la loi françaises, dont elle a d'ailleurs adopté les mesures d'application.

Toutefois, elle diffère essentiellement de cette dernière loi en ce que la présence d'un notaire aux opérations d'ouverture n'est pas obligatoire, mais facultative, et que le bailleur du coffre est appelé éventuellement à jouer le rôle et à assumer la responsabilité incombant en France à cet officier ministériel.

Aucun coffre-fort tenu en location chez une personne ou dans

une association, collectivité ou société se livrant habituellement à la location de coffres-forts ne peut, en effet, être ouvert après le décès du locataire ou de son conjoint, de l'un des colocataires ou de son conjoint, qu'en présence du loueur, qui est tenu de dresser et de remettre au fonctionnaire de l'Enregistrement désigné à cette fin, avant la prise de possession par les ayants droit, la liste certifiée sincère et véritable de tous les titres, sommes, valeurs et objets quelconques contenus dans le coffre. Cette liste doit comprendre, dans tous les cas, les titres, sommes, valeurs et objets quelconques qui seraient renfermés sous des plis cachetés ou dans des boîtes et coffrets fermés se trouvant dans le coffre-fort.

La liste prévue peut-être remplacée par l'inventaire notarié dont il a précédemment été question, le droit d'assister à l'établissement de cet acte étant toujours réservé à un représentant de l'Administration.

Toute personne qui veut procéder ou faire procéder à l'ouverture du coffre-fort, après le décès du locataire ou de son conjoint, de l'un des colocataires ou de son conjoint, doit, au préalable, porter le décès à la connaissance du bailleur. Au surplus, toute personne qui a retiré postérieurement au décès, dans l'ignorance de celui-ci, des choses contenues dans le coffre-fort, est tenue, dès qu'elle a connaissance du décès, de remettre au fonctionnaire compétent une liste certifiée exacte des choses contenues dans le coffre au jour du retrait.

Par ailleurs, les personnes, associations, collectivités et sociétés qui se livrent habituellement à la location de coffres-forts sont tenues, avant de commencer leurs opérations, de déposer une déclaration de profession au bureau dont elles dépendent. Elles sont astreintes, en outre, à tenir un registre sur lequel sont portés les nom, prénoms, profession et domicile de chacun des locataires ainsi que de leur conjoint, le cas échéant, et à exiger que toute personne, agissant en qualité de mandataire, qui demande à ouvrir le coffre-fort, établisse, au préalable, son identité et appose sa signature sur un registre à ce destiné, avec indication du jour et de l'heure de la signature. Les deux registres dont il s'agit doivent être communiqués, sans déplacement, aux fonctionnaires de l'Administration de l'Enregistrement, de même que tous les contrats de location en cours ou expirés depuis moins de cinq ans. Il appartient, d'autre part, aux mêmes per-

sonnes ou collectivités de se refuser, dès qu'elles ont connaissance du décès du locataire ou de son conjoint, ou de l'un des colocataires ou de son conjoint, à l'enlèvement des choses renfermées dans le coffre, avant qu'elles aient dressé et remis au fonctionnaire compétent la liste de tous les titres, sommes, valeurs ou objets quelconques contenus dans le coffre ou, le cas échéant, avant qu'ait été dressé l'inventaire notarié qui peut remplacer cette liste. Elles doivent également ne permettre l'accès à un coffre-fort qu'au locataire de celui-ci ou à son mandataire porteur d'une procuration. Enfin, elles sont dans l'obligation d'exiger que toute renonciation par le locataire à un bail de coffre-fort soit constaté par écrit ; dans ce cas, elles sont tenues d'inscrire la renonciation sur le registre de visites et de conserver l'écrit de renonciation pendant cinq ans, au moins, pour être représenté, à toute réquisition, aux agents de l'Enregistrement.

Nº 5. — *Héritiers ou ayants droit domiciliés à l'étranger.*

283. — En vue de la garantie du paiement de l'impôt, tout ayant droit, habitant l'étranger, d'une succession mobilière ouverte en Belgique est obligé de fournir un cautionnement, dont le chiffre est fixé par le Juge de paix du domicile du défunt, après comparution de l'intéressé et du préposé de l'Administration. Il ne peut-être procédé à la levée des scellés et aucun officier public ne peut vendre les biens de la succession, ni en dresser acte de partage, avant la délivrance du certificat du Receveur, attestant que l'étranger s'est conformé aux prescriptions légales, à peine de tous dépens et dommages-intérêts ; ce certificat est annexé au procès-verbal de la vente du mobilier ou à l'acte de partage. Toutefois, il importe de signaler que le Directeur de l'Enregistrement peut dispenser l'héritier habitant l'étranger de fournir le cautionnement.

De même, les inscriptions et titres nominatifs, ainsi que les titres au porteur, sommes, valeurs, coffres et plis dus ou détenus par des tiers, ne peuvent faire l'objet d'une conversion, d'un transfert, d'une restitution ou d'un paiement, s'ils reviennent, en tout ou partie, à un héritier, légataire, donataire ou autre ayant droit habitant hors du royaume, sans qu'ait été fourni le cautionnement imposé par la loi.

Enfin, les biens appartenant au défunt et contenus dans un coffre-fort loué par un établissement se livrant habituellement aux locations de cette nature ne peuvent être remis aux ayants droit domiciliés à l'étranger si ceux-ci ne justifient pas du versement ou de la dispense du cautionnement précité.

N^o 6. — *Sanctions*

284. — Par une simplification heureuse, la loi belge prévoit que toute contravention aux prescriptions qui précèdent donnera lieu, à la charge de chacun de ses auteurs, à une amende de 100 à 5.000 francs, dont le montant définitif est fixé par le Directeur de l'Enregistrement.

**TABEAU COMPARATIF DES VALEURS SUSCEPTIBLES DE TOMBER
ENONCÉES DANS LES DÉCLARATIONS**

<i>Désignation des valeurs</i>	<i>Importance des valeurs mention- nées</i>	<i>Nombre de successions</i>	<i>Importance des valeurs mention- nées</i>	<i>Nombre de successions</i>	<i>Im- por- tance des valeurs men- tion- nées</i>
	1898		1899		
	<i>millions de francs</i>	<i>mille</i>	<i>millions de francs</i>	<i>mille</i>	
§ 1. — BIENS MEUBLES					
<i>Valeurs mobilières</i>					
— <i>Valeurs françaises :</i>					
Antes sur l'Etat et autres valeurs du Trésor...	491,8	27,1	481,0	26,4	
bligations	475,3	12,2	446,3	13,0	
rts d'intérêts et commandites simples	576,6	19,6	577,5	20,5	
	96,5	1,1	118,4	1,1	
Ensemble	1.640,2	60,0	1.623,2	61,0	1
— <i>Valeurs étrangères :</i>					
Antes et effets publics des Gouv. étrangers...	187,4	5,6	214,9	5,7	
bligations	82,7	2,0	132,8	2,0	
rts d'intérêts et commandites simples	170,8	4,4	229,1	4,7	
	0,9	0,2	2,5	0,1	
Ensemble	441,8	12,2	579,3	12,5	
Total des valeurs mobilières	2.082,0	72,2	2.202,5	73,5	2
iméraire	79,2	47,8	80,5	47,8	
urances sur la vie	37,8	2,8	42,7	3,0	
pôts en banque et comptes courants	111,4	6,0	120,8	5,7	
rets de caisse d'épargne et de la caisse des retraites pour la vieillesse	76,7	62,6	76,3	65,0	
éances-Rentes sur particuliers. Prix d'offices ..	826,2	133,1	846,8	138,8	
Total	1.131,3	252,3	1.167,1	260,3	1
§ 2. — BIENS IMMEUBLES					
Total des biens immeubles énoncés	3.090,1	343,3	3.042,4	336,0	3
Total général des valeurs énoncées (mobili- ères et immobilières)	6.621,2	924,8	6.766,4	918,1	7
Importance globale de l'actif brut des succes- sions déclarées		430,8		418,3	5

(1) COMMENTAIRE DU TABLEAU : 1° Pour chacune des années considérées (1898, 1899, 1900) les valeurs énoncées et ceux portés dans la colonne 2 indiquent le nombre de milliers de successions dans lesquelles les valeurs énoncées ont été déclarées.
2° Le détail des valeurs mentionnées au tableau comprend indistinctement tous les biens ayant figure pendant de la communauté conjugale, dont une part seulement doit revenir aux héritiers. Le total général des valeurs énoncées (mob. et immob.) ne correspond pas au total des biens mobiliers précités, augmenté du total des biens immobiliers, qui ne figurent pas dans le tableau.
3° Les biens mobiliers pour lesquels les résultats statistiques ont été relevés sont uniquement ceux qui ont été déclarés.
4° Le total des biens immeubles, le total général des valeurs énoncées et l'importance globale de l'actif brut des successions permettent notamment de se rendre compte des répercussions fiscales entraînées par les variations du coefficient, — qui semble osciller entre 2,5 et 3, — et qui doit être appliqué aux résultats des années antérieures.

LE COUP DES LOIS FISCALES DE 1901, 1903, 1918 ET 1925
S DE SUCCESSION (1).

<i>Nombre de successions</i>	<i>Importance des valeurs mention- nées</i>	<i>Nombre de successions</i>	<i>Importance des valeurs mention- nées</i>	<i>Nombre de successions</i>	<i>Importance des valeurs mention- nées</i>	<i>Nombre de successions</i>
1906	1908		1928		1934	
<i>mille</i>	<i>millions de francs</i>	<i>mille</i>	<i>millions de francs</i>	<i>mille</i>	<i>millions de francs</i>	<i>mille</i>
28,8	400,0	29,4	1.486,2	70,7	1.431,8	64,8
15,8	485,8	17,1	2.043,9	36,0	2.171,4	48,0
27,4	626,5	26,0	1.286,5	50,7	1.672,1	62,5
1,4	100,6	1,2	302,5	4,0	225,4	5,9
73,4	1.612,9	73,7	5.119,1	161,4	5.500,7	181,2
10,0	341,5	10,0	241,8	11,4	115,9	9,5
4,1	157,0	4,1	482,1	9,3	295,9	9,2
8,6	189,9	8,9	286,9	14,6	196,2	13,2
0,5	11,2	0,3	17,8	0,6	22,4	1
23,2	699,6	23,3	1.028,6	35,9	630,4	32,9
96,6	2.312,5	97,0	6.147,7	197,3	6.131,1	214,1
46,2	84,6	46,7	273,6	72,7	304,7	64,2
4,5	46,9	5,3	87,6	6,2	148,5	7,1
10,2	155,5	11,1	666,4	29,0	761,3	30,9
73,4	83,0	79,2	238,8	81,0	587,9	98,3
141,5	942,2	145,3	1.339,6	108,6	1.674,7	112,8
275,8	1.312,2	287,6	2.606,0	297,5	3.477,1	313,3
281,5	3.335,6	280,2	7.261,7	»	8.275,3	»
»	7.425,7	»	18.389,3	»	20.789,1	»
371,0	5.879,0	369,3	14.195,8	363,2	15.745,3	349,3

1906, 1928, 1934), les chiffres portés dans la colonne 1 indiquent le montant, *en millions de francs*, des valeurs ont été énoncées.

à titre quelconque, dans les déclarations, soit comme ayant appartenu au défunt, soit comme valeurs énoncées dépasse, dès lors, sensiblement le montant de l'actif brut des successions déclarées. susceptibles de tomber sous le coup des lois fiscales de 1901, 1903, 1918 et 1925. Par suite, le total général des biens immeubles. Il conviendrait de tenir compte, en outre, des valeurs relatives aux fonds

des successions déclarées ont été donnés à titre indicatif. Les renseignements concernant les générales de la monnaie, l'annuité immobilière étant à peu près constante ; on peut ainsi déterminer à 1909, avant de comparer ces résultats avec ceux des années 1928 et 1934.

CHAPITRE II

LES RESULTATS STATISTIQUES

SECTION I

Lois de 1901 et de 1903 (1)

285. — Le système de contrôle de l'impôt de mutation par décès, organisé par la loi du 25 février 1901 et complété ultérieurement par les lois des 31 mars et 30 décembre 1903 (*supra*, V, 1^{re} partie, Titre I, chap. I à III) n'atteint que certaines catégories de biens mobiliers ; il se trouve conditionné, soit par la forme sous laquelle existent ces biens, soit par la qualité de la personne qui les détient. Mais ce contrôle, bien que partiel et conditionnel, n'en est pas moins parfaitement efficace. Il semble, à cet égard, que l'efficacité véritable d'une mesure de contrôle fiscal ressorte de deux constatations, d'ailleurs corrélatives : la mesure doit, en premier lieu, n'entraîner aucun ralentissement ou diminution dans la réalisation des faits économiques ou juridiques qui donnent naissance à l'impôt ; elle doit, en second lieu, permettre de suivre très étroitement les variations des mêmes faits, de manière que le rendement de l'impôt soit en fonction directe de l'activité économique ou juridique envisagée.

On doit reconnaître, dès lors, que les lois de 1901 et 1903 ont une valeur fiscale réelle, en ce sens que non seulement elles n'ont entraîné aucune diminution dans les faits ou situations juridiques qu'elles étaient destinées à surveiller, mais encore qu'elles ont permis à l'impôt de succession de suivre avec un remarquable synchronisme les développements, parfois considérables, de certains d'entre eux.

286. — Les données statistiques contenues dans le tableau ci-contre viennent apporter un témoignage concret à ces affirmations (1).

(1) Les mesures adoptées par la loi du 16 avril 1930 (V. 1^{re} partie, p. 85) n'appellent aucune observation particulière, et il n'a pas été possible, d'autre part, de trouver des renseignements statistiques faisant apparaître leurs résultats.

C'est ainsi qu'il résulte des chiffres de l'année 1906, — où peuvent se constater, pour la première fois, les effets des lois précitées, — comparés à ceux de l'année 1899, que le nombre des déclarations de succession où figurent des actions et obligations de sociétés françaises passe de 33.500 à 43.200, soit un accroissement de près de 10.000 déclarations, correspondant à une augmentation en valeurs de plus de 92 millions de francs ; cette progression se poursuit jusqu'en 1934, et les chiffres relevés montrent combien, durant cette période, la courbe des valeurs énoncées dans les déclarations de succession suit celle des émissions des valeurs mobilières (2).

Mais les résultats les plus intéressants sont, sans conteste, ceux qui ont trait aux *dépôts en banque*, aux *livrets de caisses d'épargne* et aux *assurances sur la vie*.

287. — Au lendemain de la loi de 1901, en effet, des économistes distingués, — en particulier M. Leroy-Beaulieu, — n'avaient pas hésité à affirmer que les nouvelles mesures adoptées par le Parlement allaient porter une atteinte mortelle à certaines formes de l'activité économique du pays, et notamment aux comptes en banque, qui étaient ainsi condamnés à disparaître à bref délai. Or, en 1910 on n'avait déjà nulle peine à établir que les comptes de dépôts, dans les grandes banques françaises, n'avaient subi aucun fléchissement, du fait des mesures fiscales, et étaient, au contraire, en voie de développements constants (3). A l'heure actuelle, le simple examen du nombre des déclarations et des valeurs correspondantes, relatifs à ces comptes, montre

(1) Les six années dont les résultats figurent sur le tableau sont les seules pour lesquelles aient été publiées depuis l'année 1898 à l'année 1938 inclusivement des statistiques officielles, où l'actif successoral est réparti par nature de valeurs. (V. *Bulletin de statistique et de Législation comparée*, *Enreg.*, années 1898, p. 432 ; 1899, p. 170 ; 1906, p. 373 ; 1908, p. 473 ; 1928, p. 145 et 1934, p. 288).

(2) V. sur les émissions de valeurs mobilières et leur répartition en 1898, l'étude de M. NEYMARCK (*Bull. de Statistique et Lég. comparée*, année 1898, pp. 235 et 236). V. également sur les émissions publiques de 1871 à 1912, *Bull. de Stat. et de Lég. comparée*, *Enreg.*, année 1919, pp. 258 et suiv.

Il faut cependant ne pas perdre de vue que, pour les années 1928 et 1934, les effets des lois de 1918 et 1923 sont venus se combiner avec ceux des lois de 1901 et 1903 (V. *infra*, p. 183).

(3) V. DEPUICHAULT, *op. cit.*, p. 208. M. DEPUICHAULT indique, dans son ouvrage, le montant des comptes de dépôt au Crédit Lyonnais, à la Société Générale et au Comptoir National d'escompte, pour les années 1900, 1905 et 1906. Toutes les grandes banques françaises publiant actuellement leur bilan, il nous a paru inutile d'établir un tableau analogue, pour les dernières années, dès l'instant où les résultats fiscaux, qui nous intéressent plus directement, ont pu être recueillis et reflètent très exactement le mouvement de ces comptes.

de quelle manière l'impôt a pu suivre leur mouvement, sans cesse croissant, au cours des années 1901 à 1934. Il apparaît ainsi que, pour 111.400.000 francs figurant dans 6.000 déclarations, en 1898, on arrive à 761. 300.000 francs, compris dans 30.900 déclarations, en 1934, observation faite qu'il avait été déclaré 430.000 successions en 1898, contre 349.300 en 1934.

288. — Les livrets de caisses d'épargne, — dont la surveillance a été complètement réalisée avec la loi du 4 avril 1926 (V. 1^{re} partie, p. 49), — ont toujours connu auprès du public français un succès que justifient la nature même du placement, — qui présente les plus grandes garanties, — et les facultés de retrait permises, notamment, par la Caisse d'épargne postale. Il n'est pas surprenant, dès lors, que le total des déclarations où figurent des livrets de cette espèce ait toujours été relativement élevé. Mais le nombre de dépôts dans les Caisses d'épargne, déjà important, s'est brusquement accru, au cours de ces dernières années, à la suite de la grave crise de confiance qu'a connue l'économie française, durement éprouvée par plusieurs kracks financiers retentissants. Il semble que la précision et la souplesse des mesures de contrôle qui leur sont applicables ressortent avec beaucoup de netteté de la comparaison des résultats des années 1928 et 1934 ; celle-ci met en évidence l'augmentation considérable (près de 250 millions de francs et plus de 17.000 successions), qui s'est manifestée dans le domaine fiscal, parallèlement au mouvement qui se produisait chez les épargnants français.

289. — Enfin, le développement constant des assurances sur la vie, depuis le début du xx^e siècle, a été fidèlement suivi par un accroissement continu des valeurs déclarées et du nombre de déclarations correspondantes.

SECTION II

Lois des 18 avril 1918 et 30 juin 1923 (complétées par la loi du 31 décembre 1936)

290. — Il n'est pas possible de déterminer avec exactitude les résultats des lois qui réglementent l'ouverture des coffres-forts après décès. En ce qui concerne les valeurs mobilières françaises, ces résultats se trouvent confondus, notamment,

avec ceux des lois de 1901 et 1903. Toutefois, l'accroissement très net du nombre des déclarations et des valeurs qu'elles mentionnent, pour les années vérifiées de 1928 et 1934, est certainement dû, pour une part importante, à l'application des lois de 1918 et 1923.

L'influence de ces deux lois paraît se manifester plus nettement à l'égard des valeurs mobilières et du numéraire, où on enregistre, pour les années précitées, une augmentation très sensible, — surtout dans le nombre de déclarations, — sur les années antérieures.

A défaut de données statistiques précises, il semble qu'on doive reconnaître que les prescriptions adoptées par le législateur français sont d'une réelle efficacité et permettent un contrôle très approfondi des valeurs héréditaires, lorsque celles-ci se trouvent déposées dans un coffre-fort, un pli cacheté ou une cassette fermée. Il n'existe guère, en effet, qu'une fraude possible, depuis la mise en vigueur de la loi du 30 décembre 1936. Cette fraude, déjà signalée (V. 2^e partie, chap. 1, p. 97), consiste à louer un coffre-fort au nom de l'héritier, qui donne pouvoir à son auteur, — seul propriétaire des valeurs déposées ensuite dans le coffre, — pour procéder à l'ouverture. Lorsque le décès de l'auteur vient à se produire, aucune obligation n'incombe à l'héritier, la loi n'ayant pas prévu de formalités spéciales à la suite de la mort du mandataire. Un texte additionnel pourrait d'ailleurs compléter utilement, sur ce point, les mesures existant à l'heure actuelle (V. *infra*, p. 202).

SECTION III

Loi du 13 juillet 1925 (complétée par la loi du 31 décembre 1936)

291. — Les résultats de la loi du 13 juillet 1925 n'ont jamais donné lieu à l'établissement de statistiques spéciales. D'autre part, il n'est pas possible de les dégager, avec précision, des chiffres figurant dans le tableau précédent, où ils se trouvent confondus avec ceux des lois de 1918 et 1923.

On peut seulement affirmer que, jusqu'au mois de juin 1939,

la loi n'a donné lieu à aucune instance et, par suite, qu'aucune des sanctions sévères qu'elle a édictées n'a été prononcée.

Il est certain que la loi de 1925 présente de graves difficultés d'application, du fait que ses auteurs ont voulu lui donner une portée extra-territoriale, et rendre ses prescriptions obligatoires pour les tiers dépositaires domiciliés à l'étranger.

A cet égard, elle soulève en droit international un problème fort délicat, qui sera examiné un peu plus tard (V. *infra*, titre II, p. 203).

Les seuls chiffres dont on puisse faire état sont ceux fournis par la Direction Générale des Contributions Directes et résultant des déclarations d'avoirs à l'étranger, souscrites pour l'assiette de l'impôt général sur le revenu.

D'après les déclarations reçues en 1937, le total de ces avoirs, pour l'année 1936, s'élève *en capital* à 8 milliards 189 millions, s'appliquant à concurrence de 1 milliard 143 millions aux biens immobiliers et de 7 milliards 46 millions aux biens mobiliers.

Il ne semble pas qu'on puisse tirer de ces données des indications précises pour l'impôt de mutation par décès. Néanmoins, elles permettent de constater que les dispositions de la loi de 1925 ne sont pas restées entièrement lettre morte, quoi qu'aient pu en penser certains auteurs (V. *infra*, p. 208). En outre, étant donné le système d'échange de renseignements organisé entre les Administrations des Contributions Directes et de l'Enregistrement, pour tout ce qui a trait aux avoirs à l'étranger, il est permis de penser que les précisions ainsi recueillies permettront, dans l'avenir, d'atteindre ou de contrôler un nombre croissant d'hérités.

TITRE II

LES IMPERFECTIONS ET LES LACUNES DU SYSTÈME : LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES

CHAPITRE I

LA FRAUDE ET L'ÉVASION FISCALES

292. — Les développements qui viennent d'être consacrés aux résultats positifs de la législation fiscale française montrent que ces résultats peuvent, sur plusieurs points, être considérés comme très satisfaisants.

Malheureusement, ainsi qu'il a déjà été indiqué, le système de contrôle organisé se trouve limité soit à certains biens, soit à certaines catégories de personnes.

Cette impuissance du législateur à surveiller l'universalité des valeurs héréditaires a pour conséquence de permettre aux héritiers d'éluder, par des moyens divers, tout ou partie de l'impôt de succession, en d'autres termes de frauder le Trésor (1).

A cet égard, si tout le monde s'accorde à reconnaître l'existence de la fraude en matière de mutation par décès, les opinions deviennent divergentes dès qu'on essaie de vouloir préciser ses causes, ses formes et surtout son importance.

293. — A notre avis, la première cause, — qu'on pourrait qualifier de *psychologique*, — de la fraude fiscale réside dans le sentiment général qui a toujours poussé les individus à se soustraire autant que possible au paiement de la part des dépenses communes leur incombant. Cette opposition entre l'intérêt privé et l'intérêt public est de tous les temps. Elle conduit le contribuable de qui l'Etat exige un sacrifice pécuniaire, à mettre en ba-

(1) La fraude, en effet, peut être définie comme « l'ensemble des combinaisons juridiques ou comptables et des procédés matériels pour éluder l'impôt » (Cf. C. ROSIER, « La fraude fiscale et ses formes actuelles », *Journal des Economistes*, 15 déc. 1928).

lance l'avantage d'une dissimulation et le risque d'être frappé des pénalités édictées par la loi. Si le risque lui paraît moindre que l'avantage, « il se hâte d'obéir aux suggestions de son intérêt » (Cf. Girard, « De l'évasion fiscale en matière de droits de mutations par décès », thèse, Paris, 1916, p. 12).

La fraude tient en outre à des causes qu'on pourrait appeler *matérielles* et qui sont d'origine, soit fiscales, soit économiques.

294. — Les causes *d'origine fiscale* résultent, en premier lieu, de la défectuosité des lois d'impôt. Ces lois, d'après M. Piatier, sont, en effet, « candides, obscures, instables et malgré cela très exigeantes » (Piatier, « L'Évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats », Sirey, 1938, p. 30). Plus exactement, ces lois sont impuissantes à atteindre avec une égale efficacité les faits matériels ou juridiques qu'elles prétendent régir. En outre, quant à la forme, elles ne sont pas toujours établies avec le soin que requièrent des textes destinés à être appliqués littéralement, dans une matière où la plus petite incertitude sur le sens d'une expression donne lieu à d'innombrables difficultés.

D'autre part, l'élévation des tarifs de l'impôt de mutation par décès est également un facteur important de fraude. Les taux de 40 et 50 % que le législateur de 1938 a cru devoir rétablir sont, à ce sujet, de nature à pousser des contribuables, même scrupuleux, à la dissimulation, et à justifier l'appréciation formulée en 1933 par M. Pietri : « Des ponctions fiscales de cette dureté appellent la fraude comme la pluie appelle le vent » (Justice et Injustice fiscales, 1933, p. 115).

295. — Les causes *d'origine économique* consistent dans le développement de la fortune mobilière et plus particulièrement dans la généralisation du titre au porteur qui constitue un instrument de fraude par excellence. On peut cependant se demander, en présence des résultats d'une enquête récente effectuée par l'Administration de l'Enregistrement (V. *infra*, p. 191), si certaines exagérations n'avaient pas été commises au sujet de la proportion existant en France entre les titres au porteur et les titres nominatifs (2).

(2) V. sur ce point, BRETON, « La fraude fiscale des valeurs mobilières » (thèse Nancy, 1936), qui admet qu'on peut évaluer « très approximativement le volume des titres nominatifs au dixième de celui des titres au porteur » (p. 28, note 1) ; PIATIER (*op. cit.*, p. 32), qui estime que « des évaluations dignes de foi montrent que les titres au porteur sont en France environ six fois plus répandus que les titres nominatifs ».

296. — La fraude fiscale peut revêtir deux *formes*. Elle peut, soit être pratiquée à l'intérieur du pays, soit au contraire être réalisée grâce aux relations existant avec les pays étrangers. La première forme peut être qualifiée de « fraude intérieure » ou « fraude interne », tandis que le terme « d'évasion fiscale » doit être réservé à la seconde. Il convient, en effet, d'entendre, à notre avis, par *évasion fiscale*, toutes les fraudes rendues possibles par le fait que la souveraineté fiscale et administrative des Etats est limitée à leur frontière. (V. en ce sens Girard, *op. cit.*, p. 19 ; Piatier, *op. cit.*, p. 44 ; Rapp. Einaudi, « La coopération internationale en matière fiscale ». Recueil des Cours de l'Académie de Droit international de La Haye, Année 1928, tome XXV, p. 10) (3). Pratiquement, en matière de mutation par décès, l'évasion est opérée par la possession, — ou le transfert, — de certains biens à l'étranger (dépôts ou comptes-joints en banques, location de coffres-forts, etc.) (4).

297. — *L'importance* de la fraude, en matière de mutations par décès, a donné lieu à des évaluations diverses.

Dès 1906, M. de Foville écrivait dans « L'Economiste Français » : « Il faudrait admettre qu'une dizaine de milliards ont déjà su se mettre à l'abri de toute inquisition, mais cela nous paraît bien difficile à croire (» L'Economiste Français », 28 avril 1906).

En 1907, M. Dumont estimait que la fraude représentait le quart des droits de mutation par décès encaissés, soit environ 62 millions de francs par an, tandis que M. Caillaux l'évaluait à 40 millions par an.

Plus récemment, M. Bokanowski, dans un discours prononcé à la Chambre le 13 novembre 1922, affirmait que le Trésor était frustré d'au moins 600 millions de francs par an, au titre de l'impôt des successions (V. Piatier, *op. cit.*, p. 86).

L'écart existant entre ces différents chiffres incite à une grande prudence. Il semble cependant utile d'essayer, sinon d'é-

(3) Nous ne saurions donc nous ranger à l'opinion soutenue par M. Boué, d'après laquelle la notion d'évasion serait plus vaste que la notion de fraude. Cet auteur écrit, en effet : « A notre sens, il y a évasion fiscale lorsqu'un contribuable profite, soit de l'obscurité, du silence ou même de la loi fiscale d'un ou plusieurs pays, soit de l'impuissance de leur contrôle fiscal » (Boué, *Double imposition et évasion fiscale*, thèse, Lille, 1929).

(4) V. sur les diverses formes d'évasion fiscale, PIATIER, *op. cit.*, pp. 45 et 91 et suiv.

valuer avec précision, du moins de déterminer l'ordre de grandeur des sommes dont le Trésor se trouve privé chaque année par suite de la fraude.

Nous nous proposons, à cette fin, de faire état de divers renseignements provenant de statistiques officielles ou d'enquêtes effectuées par l'Administration de l'Enregistrement. Mais il serait vain de se dissimuler combien ces renseignements eux-mêmes, dans une certaine mesure, et surtout les déductions que nous nous efforcerons d'en tirer, peuvent donner lieu à des réserves ou à des critiques (5).

D'après les statistiques établies par l'Administration de l'Enregistrement, le total des valeurs mobilières énoncées (V. *supra*, p. 181) dans les déclarations de succession souscrites en 1934 (6), s'élève à 6.131.148.732 francs, se décomposant de la manière suivante :

	Valeurs		
	<i>françaises</i>	<i>étrangères</i>	<i>Ensemble</i>
Fonds d'Etat . .	1.431.802.493	115.945.457	1.547.747.950
Obligations . . .	1.672.063.466	196.156.541	1.868.220.007
Ensemble . .	3.103.865.959	312.101.998	3.415.967.957
Actions	2.171.468.688	295.861.695	2.467.330.383
Parts d'intérêts	225.418.432	22.431.960	247.850.392
Totaux	5.500.753.079	630.395.653	6.131.148.732

En outre la proportion existant entre les valeurs énoncées et les valeurs taxées, — c'est-à-dire supportant l'impôt de mutation par décès, — qui oscille généralement entre 75 et 80 % (7), ressort à 75 % pour l'année envisagée, le total des valeurs taxées se montant à 15.745.359.403 francs.

Par ailleurs, il résulte d'une enquête effectuée en 1936 par l'Administration de l'Enregistrement que, d'après le recensement effectué dans les départements dépendant des Directions de Paris, Bordeaux, Lyon, Marseille et Lille, le pourcentage

(5) V. sur la méthode utilisée, l'article de M. RAMPON, dans le Journal *L'Enregistreur* du 17 décembre 1937.

(6) Il n'existe à ce jour aucune statistique plus récente des valeurs énoncées dans les déclarations de succession.

(7) Cette proportion est de 78 % pour 1928, 79 % pour 1908 et 80 % pour 1906.

des titres nominatifs existant au 31 mars 1936 était de 50, 15% pour les actions et de 39,68% pour les obligations.

Bien que ces chiffres soient très éloignés des évaluations fournies habituellement (V. *supra*, p. 188), rien ne paraît s'opposer à ce qu'ils soient retenus. Il convient simplement de tenir compte qu'ils ne concernent que cinq départements, — d'ailleurs les plus importants au point de vue des sociétés, — et d'admettre, de ce fait, qu'ils auraient pu se trouver modifiés, sans doute d'une manière assez légère, si l'enquête avait été étendue à toute la France.

On peut considérer, — ce que la pratique démontre, — que les titres nominatifs et les parts d'intérêts sont régulièrement déclarés. La fraude ne peut donc porter, en principe, que sur les titres au porteur, c'est-à-dire, en chiffres ronds, sur 50% des actions et 60% des obligations et aussi des fonds d'Etat, pour lesquels on peut envisager la même proportion.

A cet égard, il ne paraît pas exagéré d'estimer que 20% des titres au porteur au moins figurent dans les déclarations de succession, soit parce qu'ils sont déposés en banque ou dans un coffre-fort loué dans un établissement spécialisé, soit parce qu'ils ont fait l'objet d'un inventaire, en raison de l'existence de mineurs parmi les héritiers ou d'opposition d'intérêts entre ces derniers, soit enfin parce que les ayants droit sont honnêtes et se refusent à frauder.

Les proportions de titres déclarées seraient alors les suivantes :

	au porteur		nominatives	total déclaré
1 ^o Actions	$\frac{50}{100} \times \frac{20}{100} = \frac{10}{100}$		$\frac{50}{100}$	60%
2 ^o Obligations et fonds				
d'Etat	$\frac{60}{100} \times \frac{20}{100} = \frac{12}{100}$		$\frac{40}{100}$	52%
3 ^o Parts d'intérêts.....		•	$\frac{100}{100}$	100%

En appliquant ces proportions aux chiffres énoncés pour les diverses catégories de titres, dans les déclarations souscrites en

Nature des titres	Valeurs énoncées	Taux de redressement applicable	Valeurs réelles	Valeurs omises
<i>Actions</i>	2.467.330	$\frac{100}{60}$	4.112.216	1.644.886
<i>Obligations et fonds d'Etat</i>	3.415.968	$\frac{100}{52}$	6.569.169	3.153.201
<i>Parts d'intérêts</i>	247.850	$\frac{100}{100}$	247.850	»
L'actif taxable correspondant serait de 75% de ces chiffres, soit	6.131.148 4.598.361		10.929.235 8.196.926	7.498.087 3.598.565

1934, on peut établir le tableau suivant qui fait apparaître le montant des valeurs omises en milliers de francs.

D'après ces résultats, l'annuité successorale, — c'est-à-dire au cas particulier, le montant des valeurs mobilières transmises annuellement par décès, — s'élèverait à 8 milliards 200 millions de francs environ. En admettant, avec les actuaires et la majorité des économistes (V. not. de Foville, « La Richesse de la France », dans « L'Opinion », du 23 janvier 1909 ; Depuichault, *op. cit.*, p. 209, Piatier, *op. cit.*, p. 84) que les patrimoines se transmettent tous les 30 ou 32 ans, on arriverait ainsi à une fortune mobilière *des particuliers* de l'ordre de 250 à 260 milliards de francs.

En ce qui concerne le calcul de l'impôt afférent aux valeurs présumées omises, il ne semble pas qu'il y ait lieu de retrancher du chiffre de 3.598.565.000 francs, une fraction du passif successoral déductible correspondante à celle admise en 1934 et s'élevant à 6,90% environ (8). L'accroissement d'actif, en effet, n'a pas comme conséquence nécessaire une augmentation du passif. On peut cependant envisager la déduction d'une partie du passif excédant l'actif, — et n'ayant pu être déduit de ce

(8) En 1934, pour un actif brut de 15.359.403, l'actif net taxé était de 14.660.397.084; le passif justifié, de 1.221.426.600, le passif déduit, de 1.084.692.319, et le passif excédant l'actif (et non déduit, de ce fait) de 136.464.281.

fait, — qui s'élevait à 136.464.281 francs. En fixant cette fraction à 40 %, soit 54 millions environ, on aboutit à un chiffre taxable des valeurs omises de l'ordre de 3 milliards 544 millions.

Une nouvelle difficulté se présente pour la détermination du taux moyen de l'impôt applicable à ce chiffre.

Ce taux moyen ressortait à 11,52 % en 1934 (1) (le montant total de l'impôt recouvré étant de 1.689.867.996 fr.), et à 16,16 % en 1928 (2). Etant donné, d'une part, les augmentations de tarif édictées par la loi du 31 décembre 1936 et le décret du 2 mai 1938, d'autre part, le fait que, par suite de la progressivité de l'impôt, les valeurs omises seraient taxables dans les tranches comportant les taux les plus élevés, il semble qu'on puisse estimer que le tarif applicable n'est pas inférieur à 15 % et n'excède pas 18 %. Dans ces conditions, le montant de l'impôt de mutation par décès annuellement éludé serait de l'ordre de 600 millions de francs.

Ce chiffre, nous nous permettons de le répéter, ne représente, comme celui concernant la fortune mobilière des particuliers, qu'une approximation, puisqu'il est fonction d'un certain nombre de facteurs qui sont eux-mêmes sujets à réserve (proportion des titres nominatifs, résultats statistiques remontant à cinq ans, fraction des titres au porteur déclarés, taux moyen de l'impôt applicable). Il semble cependant que les ordres de grandeur ainsi fixés aient l'avantage d'apporter quelques précisions dans un domaine où l'évaluation rigoureusement exacte paraît à peu près impossible.

(1) L'article précité de M. RAMPON paraît contenir, sur ce point, une erreur matérielle assez importante, résultat du fait que le chiffre qu'il a considéré, soit 1.881.953.215 représentait, non seulement le montant des droits de mutation par décès, mais encore celui de la taxe de première mutation (V. *Bull. de Stat. et Lég. comparée, Enreg.*, 1934, p. 247).

(2) V. *Bull. de Stat. et Lég. comparée, Enreg.*, 1928, pp. 83 et 146.

CHAPITRE II

LES SOLUTIONS POSSIBLES

298. — Pour remédier aux imperfections et aux lacunes du système de contrôle de l'impôt de mutation par décès, traduites par la fraude fiscale, un certain nombre de solutions ont été envisagées. On a proposé, comme moyens à portée absolument générale et, par suite, susceptibles de faire disparaître radicalement la fraude, la suppression du titre au porteur, d'une part, la suppression complète ou partielle de la saisine, d'autre part.

SECTION I

La suppression du titre au porteur (1)

299. — On a invoqué, en faveur de la suppression du titre au porteur, des avantages non seulement d'ordre fiscal, mais encore d'ordre national. En dehors de la considération essentielle que la vérification des registres de transferts permettrait à l'Administration de connaître les propriétaires des titres, et, dès lors, de déjouer toutes les fraudes, les partisans de la mesure ont fait valoir qu'on éviterait ainsi la mainmise des étrangers sur les entreprises nationales, celle-ci étant favorisée par l'anonymat du titre au porteur.

300. — Les arguments à opposer à ces affirmations ont trait à des considérations de nature politique, financière et technique.

Il ne semble pas douteux, en effet, que la suppression du titre au porteur constituerait une mesure anti-démocratique par excellence, ce qui peut paraître surprenant, étant donné les opinions politiques de ses promoteurs (2). Le titre au porteur a

(1) V. pour une étude détaillée de la question : BAUDOT, *Conséquences économiques et financières de la suppression du titre au porteur*, thèse, Lyon, 1921.

(2) La grande offensive contre les titres au porteur fut menée par les socialistes, le 12 mars 1920 (*J. O.*, Ch. 1920 ; *Déb. parl.*, p. 435). Une nouvelle tentative, ten-

permis de « démocratiser » une fortune mobilière que toutes les statistiques font apparaître comme morcelée à l'infini entre des millions de propriétaires (V. Breton, *op. cit.*, p. 116). Il a la préférence du petit épargnant, qui se méfie du titre nominatif, révélateur de l'identité de son propriétaire et soumis, pour sa vente ou son acquisition, à la « procédure lente et malgré tout difficile du transfert » (Pietri, *op. cit.*, p. 126). Il y a tout lieu de croire, dans ces conditions, que sa suppression risquerait de détourner la petite épargne des placements mobiliers et l'inciterait à thésauriser.

Au point de vue financier, cette suppression serait susceptible de porter un coup mortel au marché des valeurs françaises qui se trouveraient ainsi lourdement désavantagées par rapport aux valeurs étrangères. Les conséquences d'une telle mesure sur la vie économique seraient par ailleurs incalculables.

En outre, la suppression de cette catégorie de titres poserait un problème technique dont la complexité paraît avoir complètement échappé aux partisans de la réforme. Il se négocie chaque jour, en Bourse, plusieurs centaines de milliers de titres ; parfois, même, dans la période qui précédait la crise, il s'en traitait fréquemment près d'un million (V. Breton, *op. cit.*, p. 118). On se demande, dès lors, de quelle manière pourraient être réalisés les transferts, — ou les significations, pour les titres à ordre, — à la fin de chaque journée, et surtout comment pourrait être organisé le contrôle fiscal.

Enfin, il semble que la « nominalisation », serait inopérante si elle n'était pas imposée simultanément dans les divers pays de l'Europe, — et du monde, — où se pratique d'une manière active le marché de l'argent et des valeurs. Il ne paraît pas contestable, à cet égard, que si l'Angleterre, la Belgique, la Suisse, l'Allemagne, l'Italie et même les États-Unis n'adoptaient pas une réglementation identique, il serait parfaitement inutile de rendre obligatoire en France la forme nominative, à moins d'envisager les mesures de contrôle rigoureuses, difficilement compatibles avec les traditions de notre pays en matière financière,

dant à transformer les titres au porteur en titres à ordre ou nominatifs, fut opérée par la Commission des Finances de la Chambre, au cours de la séance du 19 janvier 1933, ce qui donna lieu à une grève des commis d'agents de change et des cou-lissiers, le 25 du même mois. Le projet de la Commission fut d'ailleurs abandonné. (V. BRETON, *op. cit.*, p. 115).

et qui ne manqueraient pas, au surplus, de donner lieu à des évasions de capitaux et à des fraudes inévitables. Or, un accord international aboutissant à une suppression générale du titre au porteur nous semble pratiquement impossible à réaliser.

301. — Les arguments qui précèdent conduisent donc à écarter sans réserve la suppression du titre au porteur comme moyen de lutter contre la fraude. Cette conclusion est d'ailleurs confirmée par les résultats de l'expérience italienne de 1920, qui est relatée en ces termes par M. le Professeur Einaudi :

« ...A un moment donné de la fièvre d'après-guerre, lorsque
« la passion contre les riches et les profiteurs de la guerre était
« le plus exaspérée, on crut que le moment était venu de couper
« le mal dans sa racine ; et une loi du 24 septembre 1920, n° 1297
« (Giolitti) proclama l'abolition des titres au porteur. Mais cette
« loi, pour sauvegarder la nécessité de l'État d'emprunter de
« l'argent, exceptait de l'abolition des Bons du Trésor émis par
« l'État, et, pour ne pas déchaîner la panique parmi les épar-
« gnants, elle dut pareillement exempter de l'obligation de l'ins-
« cription nominative les livrets de caisses d'épargne. L'essai
« commençait ainsi avec le péché originel d'une maille ouverte
« aux fraudes fiscales qui représentaient alors probablement
« un chiffre de 35 à 40 milliards de liras, portion très considé-
« rable de tous les titres au porteur existants en Italie. Mais
« l'essai n'a même pas pu être mis à exécution, parce que les
« réflexions que l'on n'avait pas faites avant l'approbation de
« la loi furent imposées par les nécessités économiques. L'on vit
« que l'abolition du titre au porteur et l'instauration véritable
« de l'obligation du titre nominatif rendraient très difficile
« la négociation des titres, souvent leur vente impossible, surtout
« en cas de succession et de minorité. Il faudrait encore mobiliser
« toute une armée d'employés afin de pourvoir aux enregistre-
« ments nécessaires. On rendrait en outre plus coûteux le crédit
« pour l'État, pour les corps publics et privés. L'afflux des capi-
« taux étrangers serait rendu beaucoup plus difficile par les
« entraves du système nominatif. Ce serait arrêter le progrès
« économique du pays ».

Le résultat fut, en définitive, le suivant : « La loi sur l'inscrip-
« tion nominative obligatoire, solennellement votée par le Par-
« lement et publiée au *Journal Officiel*, ne put jamais être appli-
« quée, parce qu'elle présenta des difficultés insurmontables.

« Les décrets-lois successifs du 10 décembre 1922, n° 1431, et du « 29 juillet 1925, portant la signature du ministre da Stefani, « abrogèrent l'obligation du titre nominatif et l'imposition spéciale de 15% sur les dividendes et intérêts des titres au porteur, « en rétablissant la parfaite égalité fiscale entre ces derniers et « les titres nominatifs ». (Luigi Einaudi, *La coopération internationale en matière fiscale*, Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, année 1928, tome 25, p. 68 et suiv.).

SECTION II

La suppression partielle ou totale de la saisine

302. — Pour un certain nombre d'auteurs qui se sont préoccupés de la fraude successorale et de ses remèdes possibles, les atteintes de plus en plus graves portées à la saisine par le législateur constituent simplement des étapes dans une voie dont l'aboutissement normal et nécessaire est la suppression totale de l'institution.

Après avoir dénoncé les méfaits d'ordre divers engendrés par la fraude, ils arrivent à cette conclusion qu'il est indispensable, à tous les points de vue, civil, national, économique et fiscal, de contraindre les possesseurs français de valeurs mobilières, françaises ou étrangères, à se soumettre au paiement de l'impôt de mutation par décès.

Le moyen d'obtenir ce résultat réside uniquement, à leur avis, dans une modification des règles du droit civil ayant pour effet de supprimer la saisine héréditaire.

Les motifs invoqués, à l'appui de cette opinion, sont loin d'être dénués de fondement.

On souligne, en premier lieu, que les institutions civiles ne peuvent rester immuablement fixées dans les cadres du passé : « Avec l'évolution des mœurs, les transformations économiques « et surtout les changements survenus dans la composition des « fortunes, elles ne peuvent demeurer figées dans une perpétuelle « immobilité. Force est bien de les accommoder aux besoins « nouveaux de la collectivité comme des particuliers, si l'on veut « leur conserver leur utilité sociale et leur raison d'être ». (Girard, *op. cit.*, p. 108).

Cette utilité sociale, au surplus, n'a pas cessé de décroître au cours des dernières années. Alors qu'on avait rattaché à la saisine un grand nombre d'effets, — notamment l'acquisition des fruits des biens héréditaires, la jonction des possessions de l'héritier et du *de cujus* en vue de la prescription, la validité des actes de l'héritier apparent, l'obligation au paiement de dettes de la succession *ultra vires hereditatis*, — la jurisprudence moderne a écarté, sur tous ces points, l'influence de la saisine (V. Planiol et Ripert, *op. cit.*, t. IV, n^{os} 195 et suiv. ; Pilon, *op. cit.*, n^o 1161, — Rapp. Beudant et Lerebours-Pigeonnière, Cours de Droit civil français, 2^e éd. 1936, n^{os} 433 et suiv.). Il s'ensuit qu'à l'heure actuelle, la valeur pratique de la saisine serait assez réduite.

D'ailleurs, on ajoute que la théorie de la saisine n'a rien d'intangible ni d'éternel. Le droit anglais ne l'admet pas, non plus que le Code civil autrichien ; le droit allemand, bien qu'accordant à l'héritier les prérogatives qu'un étranger ne pourrait avoir, décide que la transmission de la possession du défunt à l'héritier ne peut avoir lieu par le seul fait de la loi, et requiert de l'héritier « l'obtention effective jointe à l'intention de posséder (Cf. Birot, *op. cit.*, p. 151 et suiv.). En outre, il ne paraît pas douteux qu'elle a été créée, à l'origine, pour lutter contre la fiscalité féodale, ce qui autorise, semble-t-il, sa suppression pour des raisons fiscales inverses (Cf. Girard, *op. cit.*, p. 117 ; Pilon, *op. cit.*, n^o 1160).

Du reste, en toute hypothèse, la suppression de la saisine ne serait condamnable, aux yeux de ses partisans, que si cette institution réglait le transfert de la propriété des valeurs héréditaires, « si elle était, vis-à-vis des successibles, la condition même « de l'acquisition des droits et des biens composant la succession ». (Girard, *op. cit.*, p. 109). Or, il est bien certain qu'elle n'a trait qu'à la possession des valeurs successorales (Rapp. Planiol et Ripert, *op. cit.*, t. IV, n^o 195).

Pour tous ces motifs, plusieurs auteurs ont estimé qu'aucun obstacle sérieux ne s'opposait à ce qu'elle soit supprimée purement et simplement (1). (V. en ce sens, Vacquier, *op. cit.*, p. 130 et 131, Girard, *op. cit.*, p. 112 et suiv.).

(1) M. VACQUIER termine son ouvrage en ces termes : « Pourquoi, dans ces conditions, maintenir au bénéfice d'héritiers parfois ignorés du défunt lui-même, un avantage qui s'étaye sur une injustice ? »

303. — D'autres, cependant, soucieux de maintenir l'existence de l'institution, en raison de la préférence qu'elle accordait aux héritiers du sang sur les autres successibles, ont considéré que la saisine, issue de l'idée de famille, devait évoluer avec elle. Ils en ont conclu qu'à l'heure actuelle une réforme qui limiterait la saisine aux héritiers en ligne directe et aux seuls privilégiés en ligne collatérale correspondrait entièrement à la conception moderne de la famille, et permettrait de réduire dans de notables proportions, la fraude successorale, (V. en ce sens, Birot, *op. cit.*, p. 155 et suiv.).

304. — Pour prendre parti sur cette question, il faut, ainsi que nous l'avons déjà indiqué, résoudre nécessairement un problème plus général. Il s'agit de savoir si l'on doit, pour des motifs d'ordre purement fiscal, porter atteinte aux règles du droit civil, dans des mesures telles que certaines institutions se trouvent déformées ou supprimées.

Sans méconnaître la gravité et le danger que présente la fraude fiscale au point de vue économique et social, nous n'hésitons pas à affirmer que de telles immixtions du domaine du droit fiscal dans celui du droit privé sont profondément regrettables, et qu'elles sont à proscrire toutes les fois qu'un remède, fût-il moins satisfaisant, peut-être envisagé pour lutter contre cette fraude.

305. — Au surplus, au cas actuel, deux ordres d'arguments s'opposent, à notre avis, à la suppression de la saisine.

En premier lieu, s'il est certain que la saisine a été, dès le début, employée comme moyen de lutter contre les prétentions fiscales des seigneurs, rien ne prouve qu'elle a été créée pour cet objet. La saisine paraît être, en réalité, une institution de pur droit civil, créée pour des fins civiles et utilisée seulement dans le domaine fiscal (Cf. Pilon, *op. cit.*, n° 1163).

En outre, le caractère de *fiction* qu'elle avait à l'origine a disparu avec sa consécration légale par l'article 724 du Code civil.

Aussi, nous rangeons-nous entièrement à l'opinion de M. le Président Pilon, qui estime que « la saisine apparaît, non seulement comme l'une des assises traditionnelles et fondamentales du droit successoral français, mais comme aussi l'une des pierres angulaires de l'édifice de la transmission et du régime de la propriété et de la possession tel que le code l'a consacré » (*op. cit.*, p. 627).

En second lieu, nous demeurons convaincus que la suppression de la saisine ne réduirait que dans des proportions assez faibles la fraude actuellement pratiquée. Aucune règle de droit n'empêchera jamais un parent du défunt, ou même une personne quelconque, de s'emparer, dans les minutes suivant immédiatement le décès, des valeurs mobilières au porteur, des espèces ou des bijoux qui peuvent représenter, dans bien des cas, une fraction importante de la succession. Le seul effet de la suppression de la saisine serait de modifier les conséquences juridiques de ce fait matériel, en d'autres termes, de changer la nature et l'importance des sanctions encourues en cas de divertissement de ces valeurs. Un certain nombre de personnes, — qui auraient eu la tentation de frauder si elles n'avaient contrevenu qu'à des lois fiscales, — seront ainsi arrêtées par cette menace. Mais un beaucoup plus grand nombre n'hésiteront pas davantage à violer la loi civile que la loi fiscale, surtout si elles n'ignorent pas que la première a été instituée pour venir en aide à la seconde.

Quant à la restriction de la saisine aux héritiers en ligne directe et aux collatéraux privilégiés, nous pensons qu'elle se fonde sur des motifs juridiques sérieux, mais qu'elle n'apporterait, pour les raisons qui viennent d'être précisées, aucun remède vraiment efficace contre la fraude.

CHAPITRE III

LES SOLUTIONS PROPOSEES

306. — La lutte contre la fraude fiscale nous paraît pouvoir être entreprise, sans attenter aux institutions civiles, grâce à une double série de mesures, d'ordre intérieur et d'ordre international.

Ces mesures ne peuvent évidemment prétendre à résoudre d'un seul coup le problème infiniment complexe de la fraude.

Mais, si chacune d'elles, prise en particulier, est impuissante à lutter efficacement contre cette fraude, il semble qu'appliquées simultanément, elles soient susceptibles de se compléter et de former un système homogène, dont on pourrait attendre des résultats satisfaisants.

SECTION I

Mesures d'ordre interne

307. — Il est normal, dans ce domaine, d'envisager, en premier lieu, d'apporter divers perfectionnements à la législation existante, dont la valeur réelle a déjà été constatée (V. *supra*, p. 181). Un certain nombre de mesures complémentaires pourront ensuite être étudiées.

§ 1. — PERFECTIONNEMENT DE LA LÉGISLATION ACTUELLE

N° 1. — *Lois de 1901 et de 1903*

308. — Les dispositions des lois de 1901 et de 1903 sont apparues, à la suite de l'examen, tant des résultats statistiques que des diverses législations européennes qu'elles ont nettement influencées, comme d'excellentes mesures fiscales.

Il semble cependant qu'elles seraient capables de procurer

encore un meilleur résultat si, à l'imitation de la loi belge, on supprimait, pour les comptes-joints, l'obligation de solidarité, celle-ci devant, aux termes de l'article 7 de la loi du 30 mars 1923, être expressément stipulée pour que les comptes soient soumis aux prescriptions de ce dernier texte.

N° 2. — *Lois de 1918 et 1923*
(complétées par la loi du 31 décembre 1936)

309. — L'efficacité certaine des lois de 1918 et 1923, complétées par la loi du 31 décembre 1936, a déjà été signalée, en même temps d'ailleurs qu'était indiquée la seule fraude paraissant possible à l'heure actuelle, lorsque les valeurs héréditaires se trouvent déposées dans un coffre-fort, un pli cacheté ou une cassette fermée (V. *supra*, p. 97). Si cette dernière fraude devenait trop fréquente, il semble qu'un texte légal pourrait imposer les mêmes formalités d'ouverture après le décès du mandataire qu'après celui du titulaire, en édictant également, pour les valeurs contenues dans le coffre, une présomption simple de propriété analogue à celle prévue en cas de location conjointe. Mais, outre que cette réforme serait en contradiction avec les principes civils qui régissent le mandat, elle aurait l'inconvénient d'entraîner d'assez nombreuses modifications dans la surveillance des locations de coffres-forts, aussi bien pour les banques que pour l'Administration. C'est pour cette raison qu'elle ne nous paraîtrait souhaitable que si des enquêtes administratives approfondies révélaient que la généralisation de la fraude précitée constitue une source importante de pertes pour le Trésor.

310. — Cependant, à un autre point de vue, les lois destinées à assurer la surveillance des coffres-forts ont imposé aux banquiers et aux usagers des formalités compliquées et mêmes inutiles. On comprend difficilement, à ce sujet, que la loi du 31 décembre 1936 ait prescrit l'apposition d'une mention *obligatoirement manuscrite* pour toutes les personnes qui veulent ouvrir un coffre-fort. Dans un pays comme l'Espagne (1), où le niveau général de l'instruction est sensiblement inférieur à celui de notre pays, une semblable mesure peut se fonder sur des motifs psychologiques parfaitement valables, l'attention

(1) V. 3^e partie, chap. I, p. 165.

des particuliers se trouvant attirée sur un point déterminé qui leur aurait peut-être échappé sans cette précaution. Mais elle ne saurait, en France, se justifier par aucune considération de même ordre. Pothier disait déjà en 1760 : « Quand un individu est honnête homme, il n'a pas besoin d'être retenu par la religion du serment, et quand il est malhonnête homme, il n'a aucune crainte de se parjurer » (cité par Pannetier, « Les successions et le fisc », thèse, Paris, 1919, p. 108). Le même argument demeure valable en 1939 et, à notre avis, la formalité tracassière de l'attestation manuscrite n'a pas empêché une seule fraude depuis qu'elle est devenue obligatoire. Il nous paraît donc souhaitable, à tous égards, de la voir disparaître dans un avenir prochain.

N° 3. — *Loi de 1925 (complétée par
la loi du 31 décembre 1936)*

311. — La loi du 13 juillet 1925 constitue une innovation absolue dans le domaine du droit fiscal ; les principes qu'elle a posés ne figurent dans la législation d'aucun autre pays.

Elle soulève, en effet, en droit international, un problème très complexe, résultant de ce que ses auteurs ont voulu lui donner une portée extra-territoriale, et imposer ses prescriptions aux tiers dépositaires domiciliés à l'étranger.

La solution de ce problème paraît dépendre uniquement du statut auquel on rattache la saisine héréditaire.

Si l'on admet que la saisine est une institution de droit interne étroitement liée au droit de succession, et, par suite, qu'elle fait partie du statut personnel (V. en ce sens, Weiss, *Traité de droit international privé*, t. IV, p. 570 et 594 ; Baudry-Lacantinerie et Wahl, *Successions*, t. I, p. 115), on pourra conclure que la loi de 1925 est, au moins théoriquement, susceptible de s'appliquer à l'étranger.

Au contraire, si l'on estime, avec la majorité de la doctrine (Cf. Pasquale Fiore, « *Droit international privé* », traduction Pradier-Fodéré, 1^{re} éd. n° 401 ; Despagnet et de Boeck, *Précis de droit international privé*, 5^e éd., n° 366 ; Huc, *Comm. de droit civil*, n° 30 ; Laurent *Droit civ. intern.*, t. VI, n° 356 ; Champcommunal, « *De la succession en droit international privé* » Paris, 1892, p. 381 et suiv.) qu'elle se rattache au droit

externe, aussi bien par son histoire que par son caractère de réalité nettement accentué, — résultant de ce qu'elle a trait à la possession des biens, — on devra décider qu'elle dépend du statut réel et qu'elle relève des règles posées par la *lex rei sitæ* (Cf. Pilon, *op. cit.*, n° 623 ; Vacquier *op. cit.*, p. 113 et suiv. — Rapp. étude précitée de M. Binet, dans R. E. 4575, p. 428 ; V. note de M. Lalou, sous Ordonnance du Pr^t du Tr. Civ. de la Seine du 4 janvier 1939, D. P., 1939, 2, 17). Dans cette hypothèse, les dépositaires étrangers seront en droit de se refuser à observer les dispositions de la loi française de 1925 et de n'exiger que les justifications imposées par la loi locale.

La jurisprudence internationale n'apporte d'ailleurs aucune contribution précise à la solution de cette question (2).

Quoi qu'il en soit, il n'est pas nécessaire de prendre partie sur un sujet aussi discuté pour s'apercevoir que la diversité des opinions est de nature à rendre, sinon illusoire, du moins incertaine, l'application de la loi de 1925 à l'étranger.

312. — Au surplus, même si l'on admet que la saisine dépend du statut personnel, il peut exister une raison majeure qui s'opposera à cette application. La loi de 1925, en effet, bien que modifiant directement certaines règles du droit civil, n'en est pas moins, par son but et par sa forme, une disposition fiscale. Or, le principe essentiel qui domine l'application des lois fiscales dans l'espace est celui de la territorialité, maintes fois affirmé par le Conseil d'Etat et la Cour de Cassation, et universellement admis par la doctrine (V. not. Avis du Conseil d'Etat des 6 vendém. — 10 brumaire an XIV, et 15 nov. — 12 déc. 1806 ; — Cass. Req. 9 nov. 1891, R. E. 10 ; Ch. réunies, 28 mars 1895, R. E. 934, Cf. Naquet, t. I, n° 29 ; Gothot, n° 489 ; Dublineau, n° 164 ; T. A., 3^e éd. v° Étranger, n°s 3 et suiv. ; Pilon, *op. cit.*, n°s 65 et suiv. ; Laborde-Lacoste, *op. cit.*, n°s 151 et suiv.).

Par suite, on peut se demander quelle sera l'attitude des tribunaux des pays étrangers faisant dépendre la saisine du statut personnel, lorsque ces tribunaux seront saisis de réclamations tendant à obtenir l'application de la loi française de 1925.

(2) V. les décisions de la Cour de Florence (1874, CLUNET, 1875, pp. 46 et suiv.), du Tribunal de la Seine (8 déc. 1924 : *Rev. de droit intern. privé*, 1925, pp. 76 et suiv.) ; et de la Cour de Tacna (Brésil) (24 oct. 1904, CLUNET, 1907, p. 186), citées par BIROT, *Des atteintes portées à la saisine héréditaire par les lois fiscales*, thèse, Montpellier, 1928, pp. 92 et suiv.

Il est possible, à cet égard, d'admettre, avec certains représentants les plus éminents du droit international moderne, que le pouvoir de commandement d'un État n'est pas limité à son territoire, et qu'au contraire l'État peut légitimement adresser ses ordres aux nationaux et même aux étrangers hors du territoire. C'est seulement le pouvoir de coercition de l'État qui ne peut pas s'exercer sur le territoire d'un autre État (Cf. Fedozzi, « De l'efficacité extra-territoriale des lois et des actes de droit public ». Recueil des Cours de l'Académie de Droit international, année 1929, vol. 27, p. 163 et suiv.) (3). Ce raisonnement amène à conclure que la loi de 1925 ne sera pas *a priori* écartée par le juge étranger, comme portant atteinte à la souveraineté de son propre pays.

Mais cette première difficulté résolue, il reste à savoir si le juge, portant son attention sur la nature et le contenu de la loi française, ne se refusera pas à l'appliquer, en raison de son caractère de disposition de droit privé édictée dans une pensée fiscale.

La solution de ce dernier problème ne laisse pas d'être délicate.

M. Fedozzi (*op. cit.*, p. 179 et 180) estime que « le juge ne peut pas et ne doit pas se préoccuper des motifs pour lesquels l'État étranger a édicté une telle disposition ; peu importe au juge que ces motifs soient d'ordre fiscal ou de toute autre nature. Certes l'application de la règle étrangère conduit, en l'espèce, à satisfaire les intérêts financiers de l'État étranger, mais cet effet se produit d'une façon tout à fait secondaire et accidentelle, c'est-à-dire sans intention directe de la part du juge ». Et le même auteur conclut en ces termes : « Il serait, à mon avis, absolument exagéré et incompréhensible que le juge s'abstînt d'appliquer une règle de droit international privé inscrite dans sa propre législation, par la préoccupation de ne pas faire quelque chose dont il résulte un avantage financier pour un État étranger ».

(3) D'après M. TRIEPEL, « Si l'on part de l'unique point de départ exact, savoir que le droit international réellement existant laisse aux États pleine liberté d'adresser leurs règles même aux individus, nationaux ou non, qui se trouvent à l'étranger, et qu'il est également libre aux États, quand ils l'estiment opportun, ou, mieux, nécessaire, de frapper de peines d'infraction à de telles règles ; si partout on acquiert la conviction que le principe de la territorialité, malheureusement défendu par plusieurs, ne repose sur aucune nécessité internationale, de nombreuses dispositions libérées du reproche, qui leur est fait si souvent, d'être contraires au droit international, peuvent passer dans l'enceinte du droit interne irrelevant pour le droit international (TRIEPEL, *Völkerrecht und Landesrecht*, pp. 274-6, cité par FEDOZZI, *loc. cit.*).

Une telle opinion, émanant d'une personnalité aussi qualifiée (V. également en ce sens Girard, *op. cit.*, p. 134 et suiv.) est à opposer à l'avis contraire de nombreux auteurs (V. notam. Birot, *op. cit.*, p. 95 ; Vacquier, *op. cit.*, p. 115), mais, elle n'en demeure pas moins un point de vue particulier, qui, jusqu'à ce jour, ne paraît avoir été sanctionné par aucune décision de jurisprudence.

Il convient, enfin, d'examiner une troisième difficulté ayant trait à l'exécution, dans les pays étrangers, de décisions judiciaires françaises relatives à l'application de la loi de 1925. La solution de cette question est déjà préparée par la distinction, précédemment formulée, entre le pouvoir de commandement et le pouvoir de coercition de l'État. Il n'est pas contestable, à ce sujet, que les États ont le droit de s'opposer à ce qu'un autre État fasse procéder sur leur territoire à des actes constituant ou assurant l'exécution de sa propre loi et impliquant l'exercice du droit de souveraineté, tandis qu'ils n'ont aucune raison de voir leurs droits souverains atteints par le simple fait qu'un autre État adresse des ordres à des personnes se trouvant sur leur territoire (Cf. Fedozzi, *op. cit.*, p. 164).

313. — Il ne semble pas douteux, dans ces conditions, *qu'en l'absence de conventions internationales*, les tribunaux étrangers se refuseront à donner l'exequatur aux décisions judiciaires françaises relatives à l'application de la loi.

Par conséquent, non seulement les règles positives prévues par celle-ci risquent de n'être pas obligatoires à l'étranger, mais encore les sanctions qu'elle a édictées ont de grandes chances de demeurer lettre morte, puisqu'il ne sera pas possible d'en obtenir l'exécution dans le pays où est domicilié le contrevenant.

314. — Il s'agit, d'ailleurs, aussi bien des *amendes* et *pénalités* que de l'*action en responsabilité* ouverte à « tout intéressé », en vertu de l'article 56 (V. *supra*, 2^e partie, chap. II, p. 147). L'action envisagée, en effet, est susceptible d'être exercée par tout ayant droit contre les autres ayants droit qui se seraient mis en possession de biens héréditaires, sans observer les formalités légales. Mais pratiquement, elle ne sera pas intentée, — ou ne sera pas recevable, — dans la grande majorité des cas. Sauf dans l'hypothèse où, lors du paiement effectué par l'établissement ou le tiers débiteur, en contravention aux prescriptions de la loi de 1925, l'ayant-droit a été omis, il ne lui sera pas

possible de faire la preuve d'un préjudice. Il importe de remarquer, à cet égard, que la saisine n'a trait qu'à la possession des biens, et non à leur propriété. Par suite, le débiteur ou le détenteur qui se libère entre les mains de l'ayant droit, même non saisi, échappe à toute responsabilité s'il effectue le paiement au véritable propriétaire. Il lui suffit donc de s'assurer, au vu d'un acte de notoriété ou d'un intitulé d'inventaire, que l'héritier qui réclame la remise ou le paiement a bien cette qualité, pour échapper à toute réclamation ultérieure et, notamment, à une seconde demande en paiement. On peut, dès lors, estimer que l'action des successibles, tendant à l'application de la loi de 1925, ne sera entamée que dans les cas exceptionnels où le débiteur n'aura pas pris les précautions indispensables pour connaître les véritables ayants droit et se sera libéré d'une manière irrégulière (4).

315. — Au surplus, en admettant à la rigueur qu'une action civile, fondée sur un préjudice, soit susceptible d'être ainsi exercée par les héritiers, il ne semble pas qu'une action en responsabilité quelconque puisse être intentée par le fisc français. Celui-ci, en effet, ne pourrait nécessairement faire état que d'un préjudice d'ordre fiscal, et il est à peu près certain que les tribunaux étrangers se refuseraient, en vertu de la territorialité des lois d'impôt, à sanctionner ce préjudice.

316. — Les observations qui précèdent amènent donc à conclure que la loi du 13 juillet 1925 ne peut être appliquée efficacement à l'étranger. On peut toutefois se demander s'il n'existe pas un moyen de contraindre au respect de ses prescriptions les établissements qui possèdent en France une agence ou une succursale, en pratiquant, le cas échéant, une saisie-exécution sur les fonds que le banquier ou l'établissement étranger conserve chez ses correspondants français. Cette solution, déjà proposée en 1908 par un parlementaire (5), ne paraît pas devoir être retenue, tant qu'un texte exprès n'aura pas déclaré responsables des fraudes commises dans un établissement étranger les représentants français de cet établissement (Cf. Vacquier, *op. cit.*, p. 116).

317. — En résumé, la loi de 1925 est sans portée pratique, en l'état actuel du droit international. Mais il existe, à notre avis,

(4) En fait, aucune action de cette nature ne paraît avoir été intentée à ce jour.

(5) Cf. Rapport de M. DUMONT, Doc. Parl. Chambre, Annexe, séance du 18 novembre 1908, p. 91 ; — V. DEPUICHAULT, *loc. cit.*

une manière de rendre effectives ses dispositions qui, quoi qu'en disent certains auteurs, ne semblent pas viciées organiquement(6) C'est de conclure avec les puissances étrangères des accords d'après lesquels celles-ci s'engageront, notamment, à faire observer sur leur territoire les prescriptions de la loi française de 1925, à charge par notre pays de leur fournir certains renseignements ou certaines mesures d'assistance administrative.

S'il est bien certain, en effet, que les lois fiscales d'un État ne peuvent pas recevoir leur exécution et leur sanction à l'étranger par les organes du même État, il n'est pas moins vrai que cette exécution et cette sanction peuvent avoir lieu par le moyen des organes de l'État étranger (Cf. Fedozzi, *loc. cit.*).

La première étape dans cette voie est marquée par les deux conventions signées à Paris, le 24 décembre 1936, entre la France et la Suède (V. *infra*, p. 221).

§ 2. — AUTRES MESURES

318. — En dehors des moyens qui viennent d'être examinés et qui visent à perfectionner le système de contrôle actuellement en vigueur, il nous semble indispensable d'envisager diverses mesures complémentaires dont l'objet serait d'agir indirectement sur la fraude, en la rendant, soit moins « avantageuse », soit plus difficile à réaliser pratiquement.

N° 1. — *Nominalisation « par persuasion » et allègements fiscaux*

319. — Bien que de sérieux arguments, — qui nous ont d'ailleurs paru péremptoirs, — s'opposent à la suppression du titre au porteur, celui-ci n'en constitue pas moins un instrument de

(6) V. notamment M. Jacques GUILHOT (Etude précitée au *Journ. de Dr. intern.*, 4^e et 5^e livr., juil.-oct. 1936) qui déclare dans son commentaire de la loi du 30 juillet 1936 : « A notre idée, la législation fiscale sur les avoirs à l'étranger, telle qu'elle a été conçue par la loi du 13 juillet 1925 et élargie par la loi du 30 juillet 1936 devrait, surtout dans sa partie pénalement répressive, rejoindre les institutions telles que les déclarations faites sous la foi du serment et les carnets ou bordereaux de coupons, dans le magasin des accessoires fiscaux inutiles, inutilisables ou dangereux ». Il ajoute un peu plus loin : « La réglementation actuelle sur les avoirs à l'étranger est une source de tracasseries pour les contribuables, sans profit certain pour le Trésor. Elle devrait donc disparaître. Qui voudrait pourrait alors la parer de toutes les qualités de la fumée de Roland ! »

fraude parfait pour échapper au paiement des droits de mutation par décès. Le législateur a, dès lors, un intérêt évident à ce que les épargnants portent leur choix sur le titre nominatif, dont la surveillance est infiniment plus facile.

A cette fin, il a été amené à conférer à ce dernier titre toute une série d'avantages fiscaux, complétés d'ailleurs par des améliorations d'ordre économique. C'est ce qu'on a appelé la politique de « nominalisation par persuasion » (V. not. Breton, *op. cit.* p. 115 et suiv.).

Au point de vue fiscal, le titre nominatif échappe ainsi à la taxe de transmission, qui frappe les titres au porteur (7) et ne peut être prise en charge par la société ou collectivité émettrice (8). La conversion des titres au porteur au nominatif est, en outre, exempte de tous droits. Enfin, les titres existant sous la forme nominative depuis au moins six mois supportent la taxe sur le revenu à un taux bien inférieur à celui qui frappe les titres au porteur (9) ; une faveur analogue a, d'ailleurs, été consentie aux valeurs mobilières étrangères déposées contre récépissé nominatif (10).

Au point de vue économique, les décrets des 25 et 26 octobre 1934 et 30 octobre 1935 (V. *supra*, 1^{re} partie, p. 43) ont édicté des dispositions destinées à simplifier et à rendre plus rapide les opérations auxquelles donnent lieu les titres nominatifs.

Cette politique, tendant à assurer au titre nominatif des avantages très nets sur le titre au porteur, a été critiquée par différents auteurs, dont le plus éminent est M. le Doyen Allix, qui écrivait, en 1928 : « Tout le système est faussé par la guerre mal avisée que le législateur a déclarée au titre au porteur, et qui a créé entre lui et le titre nominatif une inégalité de traitement infiniment choquante (» Sans-fil », n° du 12 mai 1928 ; V. Breton, *op. cit.*, p. 123 et 124).

Il nous semble cependant que cette tendance est extrêmement rationnelle. La différence de traitement qu'elle établit entre les deux catégories de valeurs n'est nullement une « pénalisa-

(7) Le taux de la taxe dont il s'agit est actuellement de 0,432 % sur la valeur moyenne des titres pendant l'année précédente (C. Val. Mob., art. 34).

(8) Sauf clause contraire insérée dans les statuts antérieurement à la loi du 30 juin 1923 (art. 19), ou sauf application de l'article 15 de la loi du 31 mars 1931 (Instr. n° 4089, § 6).

(9) 18 % au lieu de 27 % (C. Val. Mob., art. 52).

(10) 27 % au lieu de 36 % (C. Val. Mob., art. 63).

tion » du titre au porteur, ou le « prix d'achat de la fraude » (V. Breton, *loc. cit.*). Elle est, à notre avis, le seul procédé pratique et logique qui permette, sans toucher au titre au porteur, de lutter avec une certaine efficacité contre la fraude à laquelle il donne lieu, en diminuant le profit qui peut résulter de cette fraude.

320. — Dans le même ordre d'idées, on doit souhaiter également de voir les tarifs des droits de mutation par décès ramenés à de plus justes proportions. A cet égard, les maxima actuels de 40 à 50 % ne représentent plus un impôt, mais un véritable prélèvement sur la fortune. « De tels excès de fiscalité, déclare M. Charles Dupuis, ne peuvent manquer d'inciter à la fraude des contribuables qui se jugent en état de légitime défense ». (Ch. Dupuis, « Règles générales du droit de la Paix », Recueil des Cours de l'Académie de Droit International de La Haye, année 1930, t. XXXII, p. 185).

Il est certain que l'élévation exagérée des tarifs a pour conséquence inévitable de pousser à la fraude tous les contribuables, même les plus soucieux de leurs devoirs, en raison de l'intérêt considérable qu'ils en retirent et surtout parce qu'ils ont le sentiment de réagir comme il convient envers un régime fiscal qu'on a pu qualifier, non sans quelque exagération, de « régime de spoliation tempéré par la fraude » (11).

N° 2. — *Augmentation effective des possibilités de contrôle fiscal*

321. — Il reste à examiner un point, essentiel à notre avis, qui a trait à la mise en application pratique des mesures de contrôle fiscal. Il est inutile, en effet, d'instituer des règles nouvelles sil'on se trouve dans l'impossibilité, soit d'envisager leur application matérielle, soit surtout d'assurer l'exécution complète des règles préexistantes.

Cette remarque, qui a l'air d'un truisme, s'impose cependant si on étudie le fonctionnement du contrôle dans le cadre de l'Administration actuelle.

Au cours de ces dernières années, des textes fiscaux générateurs de changements profonds se sont succédé chaque mois,

(11) G. LECHARPENTIER, *Revue Politique et Parlementaire*, 10 novembre 1932.

et parfois même chaque semaine, sous prétexte d'apporter au Trésor des « ressources nouvelles » que celui-ci réclamait impérieusement pour faire face à des dépenses sans cesse accrues.

Les perturbations que la mise en application de ces textes a provoquées dans les Administrations fiscales ont toujours été considérables, pour des rendements parfois assez faibles.

Or, il n'est un secret pour personne que les compressions d'effectifs successives, — qui, par une curieuse coïncidence, atteignent toujours les Services rapportant le plus à l'État, — ont réduit au minimum indispensable le nombre des agents, particulièrement des agents de contrôle.

Il en est résulté que, dans de nombreux cas, la mise en application des mesures nouvelles a empêché d'utiliser normalement des procédés de contrôle ayant déjà fait leurs preuves, et susceptibles d'apporter au Trésor la plus grande partie des ressources qu'il attendait.

Nous pensons donc que, pour lutter efficacement contre la fraude fiscale, le législateur doit permettre, en premier lieu, aux Administrations, dotées de moyens d'investigations qu'elles ne peuvent pas épuiser entièrement, *d'organiser leur contrôle sur des bases stables*.

322. — En second lieu, ce contrôle doit être *modernisé*. L'Administration de l'Enregistrement fonctionne, à très peu de choses près, comme il y a une centaine d'années. Plus spécialement, les règles qui régissent les mutations par décès remontent à 1901, et, si ces règles se sont révélées, à la pratique, impeccablement établies, les moyens matériels et l'organisation générale du contrôle sont restés presque sans changement depuis quarante ans.

C'est surtout sur ce point qu'il serait nécessaire d'agir, plutôt que sur les lois qui, nous l'avons déjà vu, sont susceptibles de suivre d'une manière remarquable les fluctuations des faits ou des situations juridiques.

Nous pensons que l'impulsion, dans le sens d'une modernisation complète des moyens et aussi des méthodes de contrôle, qui vient d'être donnée récemment par l'Administration des Contributions Directes, sera bientôt suivie par celle de l'Enregistrement, sans oublier cependant que la mission incombant aux agents de chacune des deux Régies est essentiellement différente, ce qui conduit à envisager, pour l'une et l'autre,

des solutions propres, commandées par la nature même de leurs attributions.

Cet espoir est aussi celui d'un certain nombre d'auteurs (V. notam. Étude signée L. S. au D. H. 26 janv. 1939, p. 4), qui persistent à ne pas oublier que l'Administration de l'Enregistrement, avec un personnel extrêmement réduit (12) a recouvré en 1938 plus de 16 milliards, dont 2 milliards 200 millions environ, au titre de l'impôt de mutation par décès (V. J. O. du 8 février 1939).

323. — Cette réforme s'impose d'autant plus que le contrôle des valeurs mobilières dépendant des successions est appelé à prendre une ampleur et une précision nouvelles, grâce au « relevé de coupons », institué par les articles 1 à 3 du décret-loi du 8 juillet 1937, (V. Instr. n° 4.309, p. 68). En vertu de ce texte, dont les modalités d'application ont été fixées par un arrêté du Ministre des Finances du 26 janvier 1938, publié au *Journal Officiel* du 28 janvier, toute personne ou société qui fait profession de payer des intérêts, dividendes, revenus et autres produits de valeurs mobilières ou dont la profession comporte à titre accessoire des opérations de cette nature ne peut effectuer aucun paiement sans exiger du requérant la justification de son identité.

Elle est, en outre, tenue de remettre au Directeur départemental des Contributions Directes du lieu de l'établissement payeur le relevé des sommes payées par elle sous quelque forme que ce soit, sur présentation ou remise de coupons ou d'instruments représentatifs de coupons (13).

Bien que les relevés ne contiennent aucune indication concernant le nombre de coupons et la nature des titres dont ils proviennent, leur simple examen permettra de diriger les recherches

(12) 3.596 agents du cadre supérieur et principal et 1.042 agents du cadre secondaire (non compris le service des Conservations des hypothèques, soit 288 conservateurs et 1.064 agents du cadre secondaire).

(13) Ces relevés renferment les indications ci-après :

a) Désignation et adresse de l'établissement payeur ou du comptable public ;

b) Date du paiement ;

c) Numéro de la pièce de paiement correspondante, si elle est numérotée ;

d) Nom, prénoms et domicile du présentateur ;

e) Suivant le cas, soit la mention C (connu), soit l'indication de la pièce d'identité présentée ou son numéro de référence à la liste indicative publiée dans l'Instruction annexée à l'arrêté du 26 janvier 1938 (Annexe n° 11).

f) Montant total, sans décomposition par nature de valeurs, de la somme payée.

Des mentions spéciales doivent, en outre, figurer sur ces relevés lorsque le présentateur est un tiers ou une femme mariée.

sur un établissement de crédit déterminé et de circonscrire la période pour laquelle la communication des bordereaux de coupons pourra être exigée de l'établissement payeur.

A cet égard, le délai de conservation des bordereaux, primitivement fixé à un an (Instr. annexée à l'arrêté du 28 janv. 1938, § 9), a été prolongé jusqu'à la fin de la quatrième année suivant celle au cours de laquelle les coupons ont été payés (D. du 14 juin 1938 ; Instr. n° 4364).

Ce délai correspond à la prescription applicable en matière de Contributions Directes. Il serait souhaitable, semble-t-il, qu'il soit augmenté, par exemple, de deux années, de manière que l'Administration de l'Enregistrement soit en mesure d'exercer plus complètement son contrôle, qui n'est soumis qu'à une prescription plus longue (14). Peut-être même y aurait-il intérêt, pour cette raison, à ce que la conservation des relevés de coupons soit assurée par ce dernier Service.

Il ne s'agit d'ailleurs là que de suggestions isolées, qui risquent de devenir sans objet lorsque les mesures destinées à réaliser la liaison entre les deux Administrations des Contributions Directes et de l'Enregistrement, — non encore fixées à ce jour, — auront été définitivement arrêtées.

Quoi qu'il en soit, nous formons le vœu que l'Administration de l'Enregistrement saisisse cette occasion, — puisque les pratiques budgétaires actuelles obligent à attendre « l'occasion favorable », même lorsqu'il s'agit de faire triompher des réformes indispensables et profitables au Trésor, — pour opérer, dans ses méthodes et ses moyens de contrôle, une modernisation qui devient chaque jour plus nécessaire.

(14) Ainsi qu'il a déjà été exposé (V. 1^{re} partie, p. 90), l'action de l'Administration, en matière d'omission, n'est soumise qu'à la prescription de 20 ans, ou de 30 ans, s'il s'agit de rentes sur l'Etat, sauf application exceptionnelle de la prescription de 3 ans.

SECTION II

Mesures d'ordre externe : la coopération internationale (15)

§ 1. — LA POSITION ACTUELLE DE LA QUESTION AU POINT DE VUE THÉORIQUE

324. — L'expérience de chaque jour tend à démontrer que, plus l'Administration établit un contrôle rigoureux sur le territoire national, plus les contribuables sont portés à frauder par l'extérieur, c'est-à-dire par l'évasion fiscale.

Or, à partir du moment où les biens sont à l'étranger, les mesures de surveillance deviennent pratiquement inopérantes, en raison de ce que le pouvoir de coercition de chaque Etat est limité à son propre territoire.

L'échec de la plupart des dispositions intérieures prises par les Etats contre l'évasion conduit à considérer que le remède le plus moderne et le plus logique envers celle-ci réside dans la coopération internationale en matière fiscale.

325. — Cette coopération se propose un double but. Elle tend, en premier lieu, à assurer une harmonieuse répartition des impôts dans les divers Etats, et, d'autre part, à s'opposer à ce que les contribuables puissent frauder dans les différents pays. C'est pour cette raison, d'ailleurs, que la plupart des théoriciens qui se sont penchés sur cette question ont toujours lié le problème des doubles impositions avec celui de l'évasion fiscale (16).

(15) V. sur cette question : B. GRIZIOTTI, « L'imposition fiscale des étrangers », *Recueil des Cours de l'Académie de Droit international de La Haye*, 1926, tome XIII ; SELIGMAN, « La Double Imposition et la coopération fiscale internationale », même Recueil, 1927, tome XX ; EINAUDI, « La coopération internationale en matière fiscale », même Recueil, 1928, tome XXV ; BUHLER, « Les Accords internationaux concernant la double imposition », même Recueil, 1936, tome LV ; — ALLIX, « La condition des étrangers au point de vue fiscal », même Recueil, 1937, tome LXI ; — *Recueil des accords internationaux et des dispositions de droit international tendant à éviter la double imposition et l'évasion fiscale* (textes) (Vol. I, 1928 ; II, 1929 ; III, 1930, IV, 1931, V ; 1933, VI, 1936).

(16) Pour M. EINAUDI, ces deux séries de faits « sont un indice de l'inaptitude des systèmes d'imposition à faire face aux exigences de l'économie moderne ».

Il en conclut, avec les experts techniques de la Société des Nations, que « les deux problèmes de l'évasion fiscale et de la double taxation sont inséparablement unis entre eux, et que l'évasion fiscale, n'étant qu'une mesure de rétorsion contre la double imposition, ne pourra être réprimée avec succès que lorsque cette dernière sera devenue impossible » (*op. cit.*, pp. 29 et 30).

Le Comité fiscal de la Société des Nations s'est spécialement préoccupé des problèmes de cette nature, sur lesquels l'attention de l'Assemblée avait été attirée par la Conférence économique internationale de Gênes de 1922. Après avoir été amené à examiner divers rapports (Rapport des experts techniques de 1925, rapport des experts gouvernementaux de 1927 ; — Doc. C-216, M. 85 ; — V. Bühler, *op. cit.*, p. 462 ; Selignan, *op. cit.*, p. 584), il a fait droit, dans sa session du 21 octobre 1936, à une résolution de la Société des Nations du 9 octobre, l'invitant à poursuivre activement ses travaux en ce sens. Ses observations ont été résumées dans le Rapport qu'il a présenté, à ce sujet, au Conseil de la Société des Nations (Doc. n° C. 450 ; M. 266, 1936).

En outre, un enseignement théorique précieux est contenu dans les Cours professés à l'Académie de Droit international de La Haye par MM. Griziotti, Seligman, Einaudi, Buhler et Allix, durant ces dernières années.

326. — On peut dégager de l'ensemble de ces études différentes règles générales, relatives aux modalités possibles de l'assistance, à ses conditions, aux objections qu'elle suscite et à la forme des accords destinés à la constater.

La coopération internationale, suivant qu'elle vise à la recherche ou à la répression de l'évasion, peut-être conçue sous forme d'assistance à l'assiette de l'impôt ou sous forme d'assistance à son recouvrement.

L'assistance en matière d'assiette peut-être réalisée au moyen d'échanges de renseignements, soit spontanés, soit sur demande de l'un des pays intéressés ; elle peut résulter également de l'engagement d'un Etat à faire respecter sur son territoire certaines dispositions de la législation fiscale d'un autre Etat.

L'assistance au recouvrement consiste essentiellement à assurer l'exécution des titres d'une administration financière d'un Etat dans un autre Etat.

327. — Tous les spécialistes s'accordent à reconnaître que la condition primordiale pour le succès de mesures d'assistance administrative internationale réside dans l'adoption d'un système commun de principes régulateurs de l'imposition. L'uniformité des impôts et leur organisation rationnelle sont d'ailleurs, à leur sens, susceptibles de faire disparaître la plupart des motifs qui poussent les habitants d'un pays à faire passer leur fortune à l'étranger pour la soustraire aux charges fiscales (Cf. Einaudi,

op. cit., p. 22 ; Griziotti, *op. cit.*, p. 153 ; Seligman, *op. cit.*, p. 465).

De toute manière, il n'est pas douteux que, seule, cette uniformité rend possible la conclusion d'accords vraiment efficaces.

Cette condition préalable constitue une première et importante objection à la réalisation de traités entre pays dont la législation fiscale ne s'attache pas aux mêmes critères d'imposition. Mais la réalisation d'accords d'assistance se heurte à d'autres obstacles (17). Les Etats redoutent, en premier lieu, que les traités de cette nature ne restreignent leur liberté fiscale qui est une de leurs prérogatives dont ils sont le plus jaloux, ou ne leur procurent que des avantages inférieurs à ceux que retirent leurs cocontractants. En outre, les administrations fiscales ont une certaine « maussaderie » à aider le fisc étranger à frapper des compatriotes, et à travailler ainsi au profit d'un autre Etat, alors que la répression de la fraude intérieure est déjà insuffisante. Enfin, il faut tenir compte de l'influence politique des fraudeurs « qui, dans le domaine international, sont généralement de grands capitalistes et des personnes qui appartiennent aux plus hautes classes de la société » (Griziotti, *op. cit.*, p. 137).

328. — Une autre source de difficultés réside dans la forme suivant laquelle doivent être réalisées les conventions d'assistance.

Le rapport des experts techniques de 1925 avait commencé par proclamer que la question de l'évasion fiscale ne pouvait recevoir de solution satisfaisante que si les arrangements internationaux englobaient la plupart des Etats et étaient conclus simultanément. « S'il en était autrement, ajoutait-on dans ce « document, un grave préjudice pourrait être subi par la minorité des Etats qui auraient seuls signé des conventions » (Cf. Griziotti, *op. cit.*, p. 116).

Mais cette opinion trop absolue a été contestée dès l'origine, et s'est trouvée ensuite démentie par les événements.

Les capitalistes d'un Etat, en effet, n'emploient pas leurs fonds dans n'importe quel pays. Pour cette raison, la conclusion d'accords entre des nations qui entretiennent entre elles des relations économiques suivies peut présenter de grands avantages au point de vue de la lutte contre l'évasion fiscale, sur-

(17) V. pour une étude détaillée de ces diverses objections, PIATIER, *op. cit.*, pp. 234 et suiv.

tout si les systèmes fiscaux des pays en présence sont orientés vers des critères communs d'imposition (Rapp. Griziotti, *op. cit.*, p. 118).

En fait, on ne rencontre que deux essais intéressants de traités collectifs, l'un en 1922 (18), l'autre en 1931 (19), alors qu'on compte plus de 200 accords bilatéraux, dont 75 conclus en 1938 (Cf. Bühler, *op. cit.*, p. 463 ; — Piatier, *op. cit.*, p. 219). Il convient de préciser, au surplus, que ces derniers accords ont été réalisés conformément aux suggestions du Comité fiscal de la Société des Nations, et d'après les deux projets de convention bilatérale, — l'une relative à l'assiette des impôts, notamment l'impôt de succession (article 2, n° 6), l'autre à fin d'entraide judiciaire, pour leur recouvrement, — présentés par les experts techniques de 1927 (20).

En ce qui concerne plus particulièrement l'impôt sur les successions, deux remarques, d'ailleurs assez décevantes, s'imposent : d'une part, c'est que l'assistance est très peu développée dans les traités relatifs à cet impôt (21) ; d'autre part, c'est que la plupart des Etats, — surtout ceux qu'on a pu qualifier de « pays-refuges » ou d'« Etats-tampons », tels que la Suisse, la Hollande et la Belgique, — se refusent à faire connaître le détail des opérations réalisées par leurs hommes d'affaires et leurs banquiers. Or, nous l'avons déjà vu, les renseignements sur l'activité de ces professionnels sont essentiels pour permettre de lutter avec fruit contre l'évasion fiscale (22).

(18) Convention entre l'Autriche, la Hongrie, la Pologne, la Roumanie, et la Yougoslavie, en matière d'impôts directs.

(19) Convention en matière de véhicules automobiles entre la Belgique, la Grande-Bretagne, Terre-Neuve, la Rhodésie du Sud, la Bulgarie, le Danemark, l'Espagne, l'Italie, le Luxembourg, le Portugal et la Yougoslavie.

(20) V. le texte de deux projets dans PIATIER, *op. cit.*, pp. 265 et suiv.

(21) La plupart des conventions signées à ce sujet ne parlent qu'évasivement de l'assistance et se bornent à renvoyer à un accord ultérieur fixant ses modalités (V. Allemagne-Autriche, 28 mai 1922, Allemagne-Hongrie, 26 novembre 1923, Hongrie-Roumanie, 16 juin 1932 ; Allemagne-Suède, 14 mai 1935 ; Suède-Hongrie, 20 nov. 1936 ; — Cf. PIATIER, *op. cit.*, p. 281).

(22) M. BAUDOUIN-BUGNET, délégué français à la Société des Nations, estimait déjà, en 1923, que le seul procédé efficace de lutte était le suivant :

1° les banques devraient donner avis à leur Administration nationale de tous les dépôts de titres, de cassettes ou de plis fermés, de toute location de coffre-fort, effectués par des contribuables d'un pays étranger ;

2° Elles ne paieraient des coupons à des contribuables étrangers que sur présentation d'un bordereau en double exemplaire dont l'un serait transmis à l'Administration.

3° Celle-ci enverrait au Gouvernement étranger intéressé les avis de dépôts ou

§ 2. — LES APPLICATIONS PRATIQUES

329. — A l'heure actuelle, quatre accords seulement, en matière de succession, ont été signés par la France, avec la Belgique (12 août 1843), l'Angleterre (15 novembre 1907), la principauté de Monaco (26 juin 1925) et la Suède (24 décembre 1936).

N° 1. — *Convention franco-belge de 1843*

330. — La convention franco-belge (V. Instr. n° 1716) est destinée à assurer entre les Administrations de l'Enregistrement belge et française la transmission réciproque, sous forme de renvois, de divers renseignements relatifs notamment aux droits de succession. C'est ainsi que la Belgique renvoie, en ce qui concerne les immeubles situés en France, les extraits de toutes les déclarations de succession rappelant, pour la déduction des dettes, les biens possédés par des Belges à l'étranger. Du côté de la France, on adresse les copies des déclarations de successions délaissées par les habitants du royaume de Belgique, ou réputés tels par leur dernier domicile ou le siège principal de leur fortune, et quel que soit le lieu où la succession s'est ouverte.

Un système réciproque de renvois est également organisé pour :

1° les extraits des notices de décès ou d'autres actes et déclarations indicatifs du même événement, lorsque le défunt est mort dans un pays, ou que son décès y a été constaté, bien que survenu aux colonies ou à l'étranger, et qu'il avait son domicile dans l'autre pays, ou lorsque, bien que domicilié dans le pays où il est décédé, il sera reconnu ou réputé avoir possédé, à l'époque de son décès, des propriétés mobilières ou immobilières dans l'étendue de l'autre pays ;

2° les procurations à l'effet de recueillir des successions ouvertes dans le pays différent de celui où les actes ont été enregistrés ;

3° les extraits des inventaires dressés après décès dans un pays, lorsque les actes indiqueront ou analyseront des titres

de locations de coffres et les bordereaux de paiement de coupons (Rapport du Représentant français, S. D. N. 1923, F-40).

Le délégué belge s'élevait également contre le maintien absolu du secret des opérations bancaires (Rapport du Représentant belge, S. D. N., 1923, F. 47).

de propriétés mobilières ou immobilières possédés par le défunt dans l'étendue de l'autre pays ;

4^o les ventes publiques de meubles, d'arbres et de récoltes, après décès, lorsque ces ventes sont faites hors du pays de la situation des biens.

Il a d'ailleurs été précisé que la liste prévue par le traité n'était pas limitative (Instr. n^o 1716, p. 4).

N^o 2. — *Accord franco-anglais de 1907*

331. — L'accord franco-anglais du 15 novembre 1907, approuvé par décret du 15 décembre suivant (V. Instr. n^o 3233), a été conclu en vue de réprimer « autant que possible » la fraude en matière de mutation par décès sur les valeurs mobilières.

A cette fin, le gouvernement britannique s'est engagé à fournir, pour toutes les personnes décédées dont le domicile est en France, un extrait de l'affidavit (ou déclaration) contenant les nom, prénoms, domicile, date et lieu du décès du *de cujus*, les renseignements touchant ses successeurs et la consistance de l'hérédité en valeurs mobilières. Toutefois, l'extrait ne sera fourni que dans le cas où le total de ces valeurs mobilières atteindra au moins 100 livres sterling.

Corrélativement, le Gouvernement français s'est engagé à fournir, pour toutes les personnes décédées dont le domicile est dans le Royaume Uni de Grande-Bretagne et d'Irlande, un extrait de la déclaration de mutation par décès contenant les mêmes indications, mais seulement lorsque le total des valeurs mobilières atteindra au minimum 2.500 francs.

N^o 3. — *Accord franco-monégasque de 1925*

332. — L'accord signé le 26 juin 1925 avec la Principauté de Monaco a déjà fait l'objet d'un examen, en tant qu'il a entraîné une modification de la législation interne monégasque, relative aux coffres-forts et aux comptes de dépôt. (V. *supra*, Titre I, p. 154).

En vue du contrôle de l'impôt sur les successions, le Gouvernement princier s'est engagé à adresser *spontanément*, dans le mois qui suit l'expiration de chaque trimestre, à l'Administra-

tion française (23), différents renseignements concernant les biens possédés ou les revenus touchés sur le territoire de la Principauté par les personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque, domiciliées ou résidant en France, ou présumées telles.

Ces renseignements ont trait, en premier lieu, aux valeurs déposées dans les banques et établissements de crédit monégasques. Le service de l'Enregistrement de la Principauté donne avis à l'Administration française de l'existence des comptes, joints ou non, ouverts dans un établissement de banque ou de crédit et dont le titulaire, ou son conjoint, vient à décéder. Il lui fournit, en outre, la liste des titres, sommes ou valeurs déposés par le défunt ou existant au crédit de son compte et que les établissements doivent adresser à la Direction de l'Enregistrement de Monaco dans la quinzaine de la remise aux ayants droit (V. *supra*, p. 155).

Les renseignements précités concernent, en second lieu, les coffres-forts ou compartiments de coffres-forts loués dans les établissements de banque ou de crédit monégasques, et les plis cachetés et cassettes fermées déposés dans les mêmes établissements.

A cet égard, la copie de l'inventaire qui doit être dressé obligatoirement par un notaire, en présence d'un agent de l'Enregistrement de la Principauté, après le décès, soit du locataire, soit de l'un des locataires, soit de son conjoint (V. *supra*, p. 155), est transmise à l'Administration française.

D'autre part, l'Administration monégasque s'est engagée à renseigner l'Administration française, à la demande de celle dernière, au sujet :

1° de la valeur vénale des immeubles possédés dans la Principauté par toutes les personnes de nationalité autre que la nationalité monégasque, domiciliées ou ayant leur résidence habituelle en France ;

2° des biens meubles corporels ou incorporels possédés par les mêmes personnes ;

3° du nombre des coupons de valeurs étrangères autres que les valeurs monégasques payés à des personnes domiciliées en France.

(23) Les renseignements ainsi que la correspondance sont adressés directement au Ministre d'Etat par le Directeur de l'Enregistrement des Alpes-Maritimes, ou à ce fonctionnaire par le Ministre d'Etat.

N° 4. — *Accord franco-suédois de 1936*

333. — Le Gouvernement français a signé, à Paris, le 24 décembre 1936, avec le Gouvernement suédois, deux conventions tendant à éviter les doubles impositions et à établir des règles d'assistance administrative réciproque en matière d'impôts directs et d'impôts sur les successions. Ces conventions ont été ratifiées par deux décrets du 8 octobre 1937 (V. Instr. n° 4341, Annexe II et III).

Les mesures d'assistance administrative font l'objet des titres II de chacune des conventions et d'un protocole spécial commun à ces deux conventions.

Elles sont de quatre sortes :

1° Echange de renseignements d'ordre fiscal en vue de réprimer la fraude ;

2° Assistance administrative pour la signification des actes de procédure ;

3° Assistance administrative pour le recouvrement des impôts ;

4° Mesure affectant la législation interne suédoise en vue d'éviter les fraudes concernant les impôts français sur les successions.

334. — En ce qui concerne particulièrement l'impôt de mutation par décès, l'Administration française doit envoyer *d'office* à l'Administration suédoise les renseignements suivants :

a) La copie des enregistrements de procès-verbaux d'ouverture des coffres-forts ou compartiments de coffres-forts loués, en totalité ou en partie, par des personnes décédées ou leur conjoint, quand ces personnes avaient leur domicile en Suède ;

b) La copie des enregistrements des procès-verbaux d'inventaire du contenu des plis cachetés et cassettes fermées déposés par lesdites personnes chez les banquiers, changeurs, escompteurs ou autres personnes recevant habituellement des dépôts de cette nature ;

c) La copie des listes remises par les sociétés ou compagnies, agents de change, changeurs, banquiers, escompteurs, officiers publics ou ministériels ou agents d'affaires, dépositaires, détenteurs ou débiteurs de titres, sommes ou valeurs dépendant de la succession d'une personne domiciliée en Suède ;

d) L'avis de l'ouverture de tout compte indivis ou collectif

avec solidarité chez l'une des personnes désignées au numéro précédent et concernant un ou plusieurs ressortissants suédois ;

e) Les renseignements que les agents de l'Administration pourront éventuellement recueillir sur les avoirs possédés en France par des personnes physiques ou morales domiciliées en Suède, ainsi que sur les dettes contractées envers des personnes physiques ou morales domiciliées en Suède.

De son côté, l'Administration suédoise transmettra spontanément à l'Administration française :

a) Les renseignements figurant dans les formules qui sont remises aux autorités suédoises à l'occasion du paiement à des personnes physiques ou morales domiciliées en France de dividendes d'actions et de parts bénéficiaires, ou d'intérêts d'obligations ou de tous autres titres circulant dans le public ;

b) Un extrait de l'inventaire reçu par les autorités suédoises compétentes et relatif à la succession d'une personne domiciliée en France ;

c) Les renseignements figurant dans les autorisations accordées à des personnes physiques ou morales domiciliées en France d'acquérir des immeubles situés en Suède et d'y exploiter un commerce ;

d) Les renseignements que les autorités suédoises compétentes pourront éventuellement recueillir auprès des banques, caisses d'épargne et autres institutions analogues, sur les avoirs possédés par des personnes physiques domiciliées en Suède ;

e) Les renseignements que les autorités centrales suédoises pourront éventuellement recueillir dans les inventaires reçus à la suite de décès, sur les dettes contractées envers des personnes physiques ou morales domiciliées en France ;

f) Les renseignements concernant les rentes viagères, ainsi que les pensions publiques et privées, servies à des personnes domiciliées en France.

335. — D'autre part, il est prévu que « le Ministre des Finances français pourra demander au Ministre des Finances de Suède « des informations visant des cas concrets intéressant des personnes physiques ou morales françaises » (Art. 19 § 1^{er}, de la convention relative aux impôts directs). La demande de renseignements, établie sous forme de lettre, devra mentionner :

1^o l'autorité requérante ;

2° le nom, l'adresse et la nationalité de la personne visée dans la demande ;

3° l'imposition au titre de laquelle la demande est faite et la période ou la date au titre de laquelle cette imposition est établie (par exemple : droits de mutation par décès applicables à une succession ouverte le....).

4° l'objet précis de la consultation.

336. — Ces dispositions sont, en outre, applicables aux demandes de signification en Suède des actes de procédure émanant des autorités françaises.

337. — Par ailleurs, un certain nombre de mesures sont arrêtées, en vue d'assurer le recouvrement des impôts dus au Trésor français ou au Trésor suédois. Il y a lieu de signaler, cependant, qu'en matière de mutation par décès, le montant des sommes à recouvrer par l'intermédiaire de l'Administration suédoise ne pourra excéder celui de la part nette recueillie par la personne contre laquelle est dirigée la poursuite ; cette dernière mesure ne pourra porter que sur les droits dus personnellement par l'héritier poursuivi, à l'exclusion de ceux dont il pourrait être redevable du fait de la solidarité qui le lie à ses cohéritiers (Protocole commun, § 12 ; Cf. Instr. n° 4341, p. 41). En toute hypothèse, le concours de l'Administration suédoise ne pourra être requis que si la créance ne peut-être recouvrée en France et si elle atteint 300 francs (Protocole commun, § 9).

338. — Enfin, l'article 8, § 2, de la convention conclue en matière d'impôts sur les successions porte que « Le Gouverne-
« ment suédois prendra les dispositions nécessaires pour que les
« héritiers d'un Français domicilié en France ne puissent appré-
« hender des fonds et titres dépendant de la succession et exis-
« tant en Suède, sans avoir observé les formalités prévues par
« l'article 52 de la loi française du 13 juillet 1925 ».

D'autre part, le § 9 du Protocole de la convention précitée explique que « l'article 8 a été établi en prévision de la mise en
« vigueur du projet de loi suédois réglant diverses questions de
« droit international en matière de succession. Il est entendu que,
« quand ce projet sera en application, les justifications que les
« ayants droit d'une succession ouverte en France devront pro-
« duire en vertu dudit projet pour entrer en possession des
« avoirs en Suède et dépendant de la succession comprendront
« l'ordonnance du président du tribunal prévue par l'article 52
« de la loi française du 13 juillet 1925 ».

N° 5. — *Portée de ces accords*

339. — Parmi les quatre accords qui viennent d'être examinés, les deux derniers seuls présentent un réel intérêt.

La convention franco-belge, en effet, bien qu'on puisse considérer la liste des renseignements qu'elle a prévue comme non limitative, ne paraît pas avoir été interprétée, jusqu'à ce jour, comme permettant à la France d'obtenir des indications au sujet des sommes ou valeurs appartenant à des Français et déposées dans des banques belges, soit en dépôt libre, soit dans un coffre-fort ou un compartiment de coffre-fort. Sa portée demeure, dès lors, très minime.

Cependant, étant données les dispositions très précises édictées par le Code des droits de succession de 1936, quant aux valeurs déposées ou placées dans un coffre-fort (V. *supra*, p. 172), il semble qu'un nouvel échange de vues entre la France et la Belgique pourrait aboutir à la communication réciproque, entre les deux pays, de renseignements concernant les dépôts de titres et de fonds effectués par leurs ressortissants.

On peut seulement redouter que la Belgique, qui fait figure de « pays refuge », ait le sentiment que cet échange d'informations sera surtout profitable à la France.

Quant à l'accord franco-anglais, sa portée est également assez faible, du moment où le « Board of Inland Revenue » se borne à adresser à la Direction Générale de l'Enregistrement des renseignements qu'il communique librement à toutes les personnes qui en font la demande (24).

Au contraire, l'accord conclu avec le gouvernement monégasque permet, sinon d'éviter complètement, du moins de combattre d'une manière très satisfaisante la fraude qui se pratiquait dans la Principauté, — transformée en un « pays refuge » idéal, — antérieurement à 1925.

L'accord franco-suédois paraît également susceptible de procurer d'excellents résultats dans la lutte contre la fraude, mais les avoirs français en Suède, comme les avoirs suédois en

(24) Cette circonstance faisait écrire en 1908 à M. Lescœur (*Comment et pourquoi on fraude le fisc*, Paris, 1908, p. 127) : « Qu'est-ce que cela nous fait que désormais le Board of Inland Revenue communique officiellement à notre ministère des Finances des chiffres qu'un garçon de bureau de l'ambassade ou du consulat aurait pu aller chercher tous les mois ? ».

France, sont malgré tout assez peu importants, ce qui restreint son avantage pratique.

Il est surtout remarquable par sa *portée théorique*. Cet accord, en effet, est le premier réalisé d'après les suggestions du Comité fiscal de la Société des Nations, et les mesures d'assistance arrêtées sont à la fois complètes et efficaces.

En outre, il présente, à notre avis, un intérêt essentiel du fait qu'il a, pour la première fois, prévu l'application de la loi française de 1925 sur le territoire d'un Etat étranger.

Sans faire preuve d'un optimisme exagéré, il semble qu'on puisse penser que, dans un avenir assez prochain, des conventions internationales de même nature que la convention franco-suédoise viendront peu à peu restreindre le nombre des pays étrangers où les dispositions de la loi du 13 juillet 1925 risqueront de n'être pas appliquées.

340. — D'une manière générale, il semble que la France doive s'efforcer de conclure avec les puissances étrangères, — surtout celles entretenant avec elle des relations économiques suivies, — des accords *bilatéraux* tendant à obtenir, en premier lieu, des renseignements destinés à l'assiette des droits de mutation par décès (dépôts, créances, etc...), en second lieu, des facilités pour le recouvrement de ces droits, et enfin, dans la mesure du possible, l'exécution, sur le territoire de ces puissances, des dispositions de l'article 52 de la loi du 13 juillet 1925.

CÓNGLUSION

341. — Nous avons, au cours de cette étude, été amené à constater la progression suivie par le législateur français dans ses atteintes contre la saisine héréditaire. Celles-ci, légères au début, ont été de plus en plus accentuées, au point de devenir de véritables entraves au libre jeu de l'institution.

Il est curieux de constater, à cet égard, que la saisine, dont l'utilité essentielle, dès sa création, a été de permettre de résister à la fiscalité féodale, soit considérée par le législateur contemporain comme ayant dépassé son but. Instrument de défense, à l'origine, elle s'est transformée par la suite en un moyen commode de frauder le fisc, c'est-à-dire d'échapper à une partie des charges communes incombant normalement aux citoyens. A ce titre, elle a paru suspecte, et a donné naissance à un mouvement inverse de celui qui s'était produit au ^{xiii}^e siècle ; l'institution civile, utilisée pour faire échec à la fiscalité, s'est vue à son tour attaquée victorieusement par cette dernière, qui reprend peu à peu, avec quelques centaines d'années de retard, le terrain perdu.

D'autre part, l'examen de la série d'atteintes subies par la saisine nous a conduit à prendre nettement position à l'égard du problème général de l'appréciation des dispositions législatives modifiant ou déformant, pour des motifs d'ordre purement fiscal, les institutions du droit civil, et à proposer un certain nombre de remèdes ayant l'avantage, — considérable, à notre point de vue, — de ne pas toucher à ces institutions. Il est d'ailleurs permis de croire que l'efficacité pratique de ces mesures est au moins aussi grande que celle qui résulterait de l'application des projets aboutissant à supprimer le titre au porteur ou la saisine elle-même.

Nous avons pensé en particulier que le seul moyen de combattre, avec quelques chances de succès, l'évasion fiscale résidait dans la coopération internationale. Celle-ci a déjà fait ses preuves dans d'autres domaines, notamment ceux de la lutte contre

la criminalité (1) et contre le trafic des stupéfiants (2). A l'époque actuelle, où l'activité de la plupart des entreprises ou des particuliers déborde le cadre des frontières d'un seul Etat, elle paraît représenter le remède le plus moderne et le plus sérieux.

Il faut cependant, à notre sens, se garder de fonder sur elle de trop grands espoirs. C'est ainsi que M. le Professeur Seligman écrit à son sujet : « L'avenir est un palais aux innombrables « façades dans lequel l'activité humaine manifestera de mille « manières l'esprit de coopération sociale. Soyons persuadés « que la coopération fiscale en occupera l'une des ailes les plus « spacieuses et contribuera pour une large part à l'épanouissement de l'ère nouvelle de la bonne intelligence mondiale, de « la paix des peuples, et du progrès universel auquel nous aspirons tous si ardemment, et qui est peut-être plus proche que « n'osent le croire beaucoup d'entre nous » (*op. cit.*, p. 595).

Un tel enthousiasme nous semble excessif.

Sans cesser de croire aux possibilités certaines de la coopération internationale, en matière fiscale, il importe, en effet, de ne pas oublier qu'elle suscite de multiples objections, et que ses chances d'aboutir résident, non point dans un sentiment accru de fraternité entre les peuples, mais dans le fait que les divers Etats, à mesure que leurs besoins financiers deviennent plus impérieux, sentent davantage la nécessité de s'unir pour lutter contre un danger qu'ils sont impuissants à conjurer par leurs propres moyens.

Il faudra donc toujours compter avec l'égoïsme des Etats, comparable à celui des individus, et demeurer persuadé que cet égoïsme ne s'effacera que dans des circonstances exceptionnelles et devant une menace pressante.

(1) V. J. A. Roux, *L'entr'aide des États dans la lutte contre la criminalité*, Académie de Droit international de La Haye, 1931, tome XXXVI, p. 87.

(2) V. Conventions de La Haye (58 Etats) et de Genève (52 Etats) : Cf. Piatier, *op. cit.*, p. 231.

VU :

Le Président,

M. LABORDE-LACOSTE.

VU :

Le Doyen,

A. FERRADOU.

VU ET PERMIS D'IMPRIMER :

Bordeaux, le 3 juin 1939

Le Recteur de l'Académie,

G. BOUSSAGOL.

BIBLIOGRAPHIE

1° TRAITÉS ET RÉPERTOIRES

- ALLIX. — *Les droits d'enregistrement*, tome I, 1933.
- AUBRY et RAU. — *Cours de droit civil français*, 5^e et 6^e éd. par Martin.
- BAUDRY-LACANTINERIE. — *Traité théorique et pratique de droit civil*. — Des obligations, par Baudry-Lacantinerie et Barde, Paris, 1905.
- *Traité élémentaire de droit civil*, 14^e éd., 1926.
- BEUDANT. — *Cours de droit civil français*, 2^e éd., publié par Robert Beudant et Paul Lerebours-Pigeonnière, 1936 (tomes V et V bis avec collaboration de Robert La Balle).
- BÉZARD FALGAS. — *Traité théorique et pratique du contentieux des transferts d'actions et d'obligations nominatives*, 3^e éd.
- A. COLIN, H. CAPITANT, et JULLIOT DE LA MORANDIÈRE. — *Cours élémentaire de droit civil français* (8^e éd., Dalloz, 1936).
- DALLOZ. — *Répertoire pratique de législation, de doctrine et de jurisprudence*, 1910, et Suppléments.
- DEMANTE. — *Principes de l'enregistrement, en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII*, 4^e éd., 1897.
- DESPAGNET et DE BOECK. — *Précis de droit international privé*, 5^e éd.
- DUBLINEAU. — *Traité théorique et pratique de l'enregistrement*, 3^e éd., 1924.
- P. FIORE. — *Traité de droit international privé*, traduction Pradier-Fodéré, 1^{re} éd.
- GIDE et RIST. — *Histoire des Doctrines économiques*, 1^{re} éd., 1909 ; 2^e éd. revue et augmentée, 1913.
- GOTHOT. — *Les droits d'enregistrement*, 2^e éd., 1926.
- C. HOUPIN et H. BOSVIEUX. — *Traité des sociétés civiles et commerciales*, 6^e éd., 1929.
- JOSSERAND. — *Cours de droit civil positif français*, 3^e éd., 1939.
- LABORDE-LACOSTE. — *Précis élémentaire d'enregistrement*, Sirey, 1935.
- *Précis de voies d'exécution*, 2^e éd.
- *Précis de droit civil*, 2^e éd.
- LAURENT. — *Droit civil international*, 1880.
- LYON-CAEN et RENAULT. — *Traité de droit commercial*, 4^e éd.
- MAGUÉRO, TASSAIN et MOLAS. — *Traité alphabétique des droits d'enregistrement*, 3^e éd., 1930 et Supplément, 1936.
- NAQUET. — *Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement*, 2^e éd., 1899.
- NIBOYET. — *Manuel de droit international privé*, 2^e éd., 1928, Sirey.
- *Traité de droit international privé français*, Sirey, 1938.
- PILON. — *Principes et technique des droits d'enregistrement* ; tome I, Les principes, 1929.
- PLANIOL et RIPERT. — *Traité pratique de Droit civil français* (tome IV, 1928).
- WAHL. — *Traité de droit fiscal*, 1902, 1906.
- WEISS. — *Traité de droit international privé*.

Juris-Classeur de l'Enregistrement, 1918.

Dictionnaire des Droits d'enregistrement, par les Rédacteurs du Journal de l'Enregistrement, 4^e éd., 1920, et Supplément 1930.

2^o THÈSES ET TRAVAUX

ALLIN. — *La condition des étrangers au point de vue fiscal* (Académie de Droit International, année 1937, tome LXI).

BARBARIN. — *De la compétence des tribunaux français en matière de succession*, thèse, Paris, 1895.

BAUDOT. — *Conséquences économiques et financières de la suppression du titre au porteur*, thèse, Lyon, 1921.

BESSON. — *Traité pratique de l'impôt progressif des successions*, 1920.

BIROT. — *Des atteintes portées à la saisine héréditaire par les lois fiscales*, thèse, Montpellier, 1928.

O. BOUÉ. — *Double imposition et évasion fiscale*, thèse, Lille, 1929.

J.-G. BRETON. — *La fraude fiscale des valeurs mobilières*, thèse, Nancy, 1936.

O. BUHLER. — *Les accords internationaux concernant la double imposition et l'évasion fiscale* (Académie de droit international, année 1936, tome LV).

CAILLEMER. — *Le droit de succession légitime à Athènes*.

CHAMPCOMMUNAL. — *De la succession en droit international privé*, Paris, 1892.

COMBES. — *Traité théorique et pratique des taxes de timbre, de transmission et du revenu dues par les sociétés*, 2^e éd., 1936.

DE FOVILLE. — *L'Economiste français*, 28 avril 1906.

— *L'Opinion*, 23 janvier 1909.

DUPUIS. — *Règles générales du droit de la Paix* (Académie de droit international, année 1930, tome XXXII).

L. EINAUDI. — *La coopération internationale en matière fiscale* (Académie de droit international, année 1928, tome XXV).

P. FEDOZZI. — « *De l'efficacité extraterritoriale des lois et des actes de droit public* » (Académie de droit international, année 1929, tome XXVII).

E. GIRARD. — *De l'évasion fiscale en matière de droits de mutation par décès*, thèse, Paris, 1916.

B. GRIZIOTTI. — *L'imposition fiscale des étrangers* (Académie de droit international, année 1926, tome XIII).

HAPPE. — *La saisine héréditaire et les projets de lois actuels*, thèse, Paris, 1921.

LABORDE-LACOSTE. — *De la responsabilité pénale dans ses rapports avec la responsabilité civile et la responsabilité morale*, thèse, Bordeaux, 1918.

LESCŒUR. — *Pourquoi et comment on fraude le fisc*, Paris, 1909.

MADEBÈNE. — *Cours de l'Ecole de Lyon*, 1931-1932.

M. MARIE. — *Une mesure contre les fraudes fiscales : La réglementation de l'ouverture des coffres-forts après décès*, thèse, Dijon, 1920.

J.-P. NIBOYET. — *Les doubles impositions au point de vue juridique* (La Haye, 1930, t. XXXI).

PANNETIER. — *Les successions et le fisc*, thèse, Paris, 1919.

B. PERREAU. — *De l'affichage des décisions judiciaires et de leur publication par voie de la presse*, thèse, Paris, 1921.

- A. PIATIER. — *L'évasion fiscale et l'assistance administrative entre Etats*, Sirey, 1938.
- PIÉTRI. — *Justice et Injustice fiscales*, 1933.
- G. RAMPON. — *Les dissimulations de valeurs mobilières dans les déclarations de successions* (Journal *L'Enregistreur*, 17 déc. 1937, 21 janv. 1938 et 4 fév. 1938).
- C. ROSIER. — *La fraude fiscale et ses formes actuelles*, Journal des Economistes, 15 déc. 1928.
- *Les valeurs mobilières étrangères et la taxation des successions des étrangers domiciliés en France* (Journal *Nos Finances*), mois d'octobre 1938 n° 8).
- ROUX. — *L'entr'aide des Etats dans la lutte contre la criminalité* (Académie de droit international, 1931, tome XXXVI).
- SELIGMAN. — *La double imposition et la coopération fiscale internationale* (Académie de droit international, année 1927, t. XX).
- H. SOLUS. — *Essai d'une justification de la saisine arrêt des objets placés dans le coffre-fort d'une banque* (Revue critique, 1936).
- VACQUIER. — *La saisine héréditaire et les lois fiscales modernes*, thèse, Paris, 1927.
- VALÉRY. — *Traité de la location des coffres-forts*, 2^e éd., Paris, 1926.
- Recueil des accords internationaux et des dispositions de droit interne tendant à éviter la double imposition et l'évasion fiscale (textes)*, vol. I, 1928 ; II, 1929 ; III, 1930 ; IV, 1931 ; V, 1933 ; VI, 1936.
- Rapports du Comité fiscal au Conseil sur les travaux du Comité* : 1^{re} session : 1929 ; 2^e session : 1930 ; 3^e session : 1931 ; 4^e session : 1933 ; 5^e session : 1935.

3° REVUES ET PÉRIODIQUES

Bulletin de Statistique et de Législation comparée, Enregistrement.
Bulletin de Statistique et la Législation comparée, Ministre des Finances.
Indicateur de l'Enregistrement.
Journal de l'Enregistrement.
Journal « L'Enregistreur ».
Journal des Notaires.
Journal « Nos Finances ».
Recueil Général de l'Enregistrement (publication belge).
Recueil périodique et critique Dalloz.
Recueil hebdomadaire de jurisprudence Dalloz.
Revue critique de législation et de jurisprudence.
Revue de l'Enregistrement et des Hypothèques.
Revue Politique et Parlementaire.
Semaine juridique et Semaine législative.

TABLE ALPHABÉTIQUE

Les chiffres renvoient aux numéros et non aux pages.

A

Absence, 51.
Administrations publiques, 71.
Agents d'affaires, 74.
Agents de change, 73.
Agréés, 77.
Algérie, 36 et suiv., 260 et suiv.
Allemagne, 259 et suiv.
Angleterre, 331 et 339.
Assurances sur la vie, 114 et suiv.
Avis :
du paiement, de la remise ou du transfert, 83.
conditions de production, 88 et suiv.
forme, 92 et suiv.

B

Banquiers, 73 et suiv., 152 et suiv., 191 et suiv.
Belgique, 276 et suiv.
présomption de propriété, 277.
titres nominatifs, 278.
sommes dues ou détenues, 279.
coffres-forts, 282.
héritiers domiciliés à l'étranger, 283.
sanctions, 284.
convention avec la France, 330 et 339.
Biens situés à l'étranger :
dépendant d'une succession ouverte en France et régie par la loi française, 214 et suiv.

successions visées, 217 et suiv.
nature, 233 et suiv.
successibles, 236 et suiv.
mesures d'application, 237 et suiv.
sanctions, 238 et suiv.
difficultés en droit international, 311 et suiv.

C

Caisses d'épargne, 70.
d'assurances sociales, 69.
de crédit agricole, 66.
Certificats :
nominatifs, 18.
provisoire, 19 et 20.
de dépôt, 21 et 23.
délivrés par les compagnies de chemin de fer, 23.
émis par les sociétés étrangères, 24 et 25.
émis par les communes, 22.
Certificat d'acquit des droits, 35, 36.
forme, 37, 38, 39, 40, 41.
mode de production, 42.
principe général de production, 45, 46 et 47.
exemples, 49 et 50.
assurances sur la vie, 120 et suiv.
héritiers domiciliés à l'étranger, 130 et suiv.
sanctions, 140 et suiv.
Certificat de propriété, 42, 43, 44, 54, 55, 56 et 57.

Coffres-forts, 144 et suiv.
contrat de location, 147 à 150.
dont l'ouverture est réglementée,
152 et suiv.
événements rendant obligatoires
l'ouverture par un notaire, 155
et suiv.
séparation de biens, 157.
séparation de corps, 156.
divorce, 158, 159.
mandataire, 160.
fraude à la loi, 162.
information judiciaire, 163.
formalités d'ouverture, 164 et
suiv.
opérations d'ouverture, 168 et
suiv.
rôle du notaire, 169 et suiv.
rôle de l'agent de l'Administra-
tion, 179 et suiv.
rôle des parties, 184.
procès-verbal, 172 et suiv.
difficultés, 176.
testaments, plis ou paquets cache-
tés, 176 et suiv.
référé, 178, 179 et 184.
obligations imposées aux bailleurs,
191 et suiv.
aux particuliers, 195 et suiv.
sanctions, 203 et suiv.
Italie, 267 et suiv.
Monaco, 257.
Espagne, 274.
Belgique, 282.

Commissionnaires, 74.

Compagnies d'assurances :
contre les accidents, 65.
sur la vie, 114 et suiv.
certificat, 120 et suiv., 260 et
273.

Compagnies de chemin de fer, 23 et
67.

Compte-joint, 95 et suiv.
fonctionnement, nature et forme,
96 et suiv.
réglementation par la loi du
31 mars 1903, 103.

présomption de propriété, 104 et
suiv.

avis à fournir, 112 et suiv.
législations étrangères, 256, 268,
272, 281.

Contrôle fiscal :

augmentation des possibilités, 321
modernisation, 322.
relevé de coupons, 323.

Conventions internationales, 313, 329
et suiv.

convention franco-belge, 330.
— franco-anglaise, 331.
— franco-monégasque,
332.
— franco-suédoise, 333.

portée, 339 et suiv.

Conversion, 33.

Coopération internationale, 324 et
suiv.

but, 325.
modalités, 326.
conditions et objections, 327.
formes des conventions, 328.
applications pratiques, 329 et
suiv.
possibilités, 341.

Coulissiers, 73.

Courtiers maritimes, 76.
en marchandises, 76.

D

Déclaration pour ordre, 48 et 123.

E

Envoi en possession :

Biens situés à l'étranger, 214 et suiv.
Ordonnance, 226 et suiv.

Espagne, 268 et suiv.
présomptions légales, 270.
action judiciaire, 271.
dépôts, 272.
assurances, 273.
coffres-forts, 274.
sanctions, 275.

Etranger :

biens dévolus aux héritiers domiciliés à l'étranger, 127 et suiv.
meubles, 128 et suiv.
immeubles et fonds de commerce, 137 et suiv.
successions d'étrangers ouvertes en France, 218 et suiv.

Evasion fiscale, 296.

F

Fraude :

moyens de lutte, 5, 6 et 7.
par les comptes-joints, 95 et suiv.
coffres-forts, 162.
causes, 293 et suiv.
formes, 296.
importance, 297.
allègements fiscaux, 320.

I

Italie, 262 et suiv.

action en justice, 264.
opérations relatives aux titres, 265.
valeurs dues ou détenues, 266 et suiv.
coffres-forts, 267.
suppression du titre au porteur, 301.

L

Législation fiscale française :

influence internationale, 249 et suiv.
résultats statistiques, 285 et suiv.
perfectionnement, 308 et suiv.

M

Maroc, 259.

Meubles corporels, 7, 87.

Monaco, 256 et suiv., 332, 339.

Mutation, 30, 31, 32.

O

Officiers publics et ministériels, 75, 246.

notaires, 75, 155 et suiv.

commissaires-priseurs, 75.

P

Prescription :

amende et responsabilité, 143.

Présomption de propriété, 5 et 7.

en matière de comptes-joints, 104 et suiv.

de valeurs contenues dans un coffre-fort, 186 et suiv.

législations étrangères, 270 et 277.

Procès-verbal :

d'ouverture de coffre-fort, 172 et suiv.

caractères, 174, 175.

exemptions fiscales, 175.

contenu, 172 et suiv.

contestations, 183 et note.

de contravention, 180, 181.

R

Relevé de coupons, 323 et suiv.

Remboursement, 34, 58 et suiv.

Rentes viagères, 119.

S

Saisine :

définition, 1.

origine, 2.

effets, 3.

danger pour le fisc, 4.

restrictions, 8.

des héritiers domiciliés à l'étranger, 127 et suiv.

atteintes indirectes, 11 et suiv.

atteintes directes, 144 et suiv.

suppression totale, 302.

partielle, 303.

objections, 304 et suiv.

statut réel ou personnel, 311.

Sanctions, 52.

responsabilité personnelle, en matière de titres nominatifs, 54 et suiv.

contraventions aux articles 263, 264, 266, 270, 271, 2^e al. C. E., 140 et suiv.

contraventions en matière d'ouverture de coffres-forts, 203 et suiv.

contraventions en matière de biens situés à l'étranger et dépendant d'une succession ouverte en France et régie par la loi française, 238 et suiv.

Sociétés :

mutuelles, 68.

sommes déposées, 63 et suiv.

110, 111.

coffre-fort loué, 161.

Sommes déposées, 80 et suiv.

Statistiques, 286, 291, 297.

Suède, 317, 333 et suiv., 339.

T

Testament trouvé dans un compartiment de coffre-fort, 176 et suiv.

Titres à ordre, 176 et suiv.

Titres au porteur, 15, et 33.

suppression, 299 et suiv.

objections, 300.

Italie, 301.

Titres de créances pour dommages de guerre, 16.

Titres nominatifs :

contrôle, 11.

caractère, 14.

immatriculés pour l'usufruit au nom du défunt, 17.

conversion, 33.

nominalisation par persuasion, 319.

Transfert, 31 et 32.

Trésoriers payeurs généraux, 78.

Tunisie, 255 et suiv.

V

Valeurs du Trésor :

Rentes sur l'Etat, 13.

Valeurs autres que les rentes, 26 et 27.

Bons du Trésor, 27.

Valeurs mobilières :

dues ou détenues par des tiers, 6, 58 et suiv., 266 et suiv.

parts des sociétés et collectivités, 63 et suiv.

sociétés étrangères, 64.

compagnies d'assurances contre les accidents, 65.

caisses de crédit agricole, 66.

chemins de fer, 67.

sociétés mutuelles, 68.

caisses d'assurances sociales, 69.

caisses d'épargne, 70.

administrations publiques, 71.

particuliers, 72.

déposées à l'étranger, 217 et suiv.

étrangères, 234 et 235.

TABLE DES MATIÈRES

INTRODUCTION	5
------------------------	---

PREMIÈRE PARTIE

Le système de contrôle organisé par le législateur français

TITRE I^{er}

Les atteintes indirectes à la saisine légale

<i>Chapitre Premier.</i> — Le contrôle des titres nominatifs.	17
Section I. — Titres et opérations visés par les prescriptions légales.	18
§ 1. — Titres	18
N ^o 1. — Rentes sur l'Etat.	18
N ^o 2. — Titres nominatifs.	19
N ^o 3. — Certificats nominatifs.	21
N ^o 4. — Valeurs du Trésor autres que les rentes.	25
§ 2. — Opérations	27
Section II. — Du certificat d'acquit des droits.	32
§ 1. — Règles de compétence et de forme	32
N ^o 1. — Règles de compétence.	32
N ^o 2. — Règles de forme	33
§ 2. — Mode de production	34
§ 3. — Hypothèses dans lesquelles il doit être produit.	36
N ^o 1. — Principe général	36
N ^o 2. — Cas particuliers de production	39
Section III. — Les sanctions encourues en cas de contraven- tions, et spécialement de la responsabilité personnelle du contrevenant.	42
<i>Chapitre II.</i> — Mesures instituées, pour les valeurs héréditaires dues ou détenues par des tiers, et les sommes ou rentes dues par les compagnies d'assurances sur la vie quand les héri- tiers sont domiciliés en France	45
Section I. — Dépositaires, débiteurs ou détenteurs de valeurs héréditaires	46
§ 1. — Collectivités et personnes assujetties	46

N° 1. — Sociétés et collectivités	47
N° 2. — Particuliers	50
§ 2. — Biens mobiliers visés par la loi	53
§ 3. — Règles de production de l'avis	58
N° 1. — Conditions de production	58
N° 2. — Forme de l'avis	61
Section II. — La fraude à la loi de 1901 par le procédé du compte-joint.	63
§ 1. — Fonctionnement, nature et diverses formes du compte-joint.	63
§ 2. — La réglementation des comptes-joints par la loi du 31 mars 1903.	66
N° 1. — Présomption de propriété	66
N° 2. — Avis à fournir à l'Administration lors de l'ouver- ture d'un compte-joint et du décès du titulaire	68
Section III. — Les formalités imposées aux compagnies d'as- surances sur la vie	69
§ 1. — Principe	69
§ 2. — Les mesures prévues par la loi de 1901.	71
N° 1. — Collectivités assujetties	71
N° 2. — Contrats atteints par la loi.	72
N° 3. — Règles de production de l'avis	73
<i>Chapitre III. — Règles spéciales prévues lorsque les ayants droit sont domiciliés à l'étranger.</i>	78
Section I. — Restrictions apportées à la saisine à l'égard des meubles.	79
§ 1. — Les règles particulières de production du certificat prévues par la loi du 30 décembre 1903.	80
§ 2. — Portée générale de la loi de 1903.	83
Section II. — Restrictions apportées à la saisine à l'égard des immeubles et fonds de commerce.	85
<i>Chapitre IV. — Sanctions prévues en cas de contravention aux articles 264, 265, 266, 270, 271, 272, 2^e al., C. E.</i>	88
I. — Amende	88
II. — Responsabilité.	90
III. — Prescription.	90

TITRE II

Les atteintes directes à la saisine légale

<i>Chapitre Premier. — La réglementation de l'ouverture, après décès, des coffres-forts tenus en location.</i>	91
Généralités	91

Section I. — La réglementation de l'ouverture des coffres-forts	93
§ 1. — Coffres-forts dont l'ouverture est réglementée.	94
§ 2. — Evénements qui rendent obligatoire l'ouverture.	95
§ 3. — Formalités relatives à l'ouverture.	100
N° 1. — Formalités préalables à l'ouverture.	100
N° 2. — Les opérations d'ouverture	101
1. Rôle du notaire	101
2. Rôle de l'agent de l'Administration.	107
3. Rôle des parties	110
Section II. — La présomption de propriété des valeurs trou- vées dans le coffre.	112
Section III. — Obligations imposées aux bailleurs de coffres- forts et aux dépositaires de plis cachetés et de cassettes fermées	115
Section IV. — Sanctions	123
I. — Ouverture irrégulière après décès.	124
II. — Contraventions commises par les bailleurs de coffres- forts et les dépositaires de plis cachetés ou cassettes fer- mées	126
III. — Contraventions commises par les personnes procé- dant à l'ouverture d'un coffre-fort, alors qu'aucun décès n'est survenu.	127
<i>Chapitre II. — L'envoi en possession spécial pour les biens situés à l'étranger et dépendant d'une succession ouverte en France et régie par la loi française.</i>	128
Section I. — Les successions visées par la loi de 1925.	131
Section II. — Les formalités de l'envoi en possession.	137
Section III. — Biens auxquels la loi de 1925 est applicable.	139
Section IV. — Successibles soumis aux prescriptions de la loi de 1925	142
Section V. — Les mesures prises en vue de l'application de la loi	143
Section VI. — Les sanctions.	144
I. — Successibles.	144
II. — Officiers publics ou ministériels.	146
III. — Dépositaires, débiteurs ou détenteurs de valeurs suc- cessorales	147

DEUXIÈME PARTIE
Examen critique de la législation fiscale française

TITRE I^{er}

Les résultats positifs

<i>Chapitre Premier.</i> — L'influence internationale de la législation fiscale française	151
Section I. — Algérie et Tunisie.	152
Section II. — Principauté de Monaco.	154
Section III. — Allemagne.	156
Section IV. — Italie	158
N° 1. — Action en justice des ayants droit.	159
N° 2. — Opérations de mutation, conversion, transfert et inscription de titres.	161
N° 3. — Biens héréditaires dus ou détenus par des tiers.	162
N° 4. — Ouverture des coffres-forts après décès.	163
Section V. — Espagne	
N° 1. — Les présomptions légales.	167
N° 2. — Action judiciaire des ayants droit.	168
N° 3. — Mesures relatives au fonctionnement de comptes, dépôts ou locations d'une nature particulière, en l'absence de transmission passible de l'impôt	168
N° 4. — Contrôle du paiement de l'impôt pour les biens déposés, les sommes dues par les compagnies d'assurance et les pensions et retraites	169
N° 5. — Réglementation de l'ouverture des coffres-forts après décès	170
N° 6. — Sanctions	170
Section VI. — Belgique	172
N° 1. — Présomption de propriété	173
N° 2. — Titres nominatifs.	174
N° 3. — Sommes ou valeurs dues ou détenues par des tiers	174
1° Comptes ou dépôts ordinaires	175
2° Comptes ou dépôts conjoints.	176
N° 4. — Coffres-forts	177
N° 5. — Héritiers ou ayants droit domiciliés à l'étranger.	179
N° 6. — Sanctions	180
<i>Chapitre II.</i> — Les résultats statistiques.	181
Section I. — Lois de 1901 et de 1903	181
Section II. — Lois des 18 avril 1918 et 30 juin 1923.	183
Section III. — Loi du 13 juillet 1925 (complétée par la loi du 31 décembre 1936).	184

TITRE II

Les imperfections et les lacunes du système : la fraude et l'évasion fiscales.

Chapitre Premier. — La fraude et l'évasion fiscales. 187

Chapitre II. — Les solutions possibles. 194

Section I. — La suppression du titre au porteur. 194

Section II. — La suppression totale ou partielle de la saisine. 197

Chapitre III. — Les solutions proposées. 201

Section I. — Mesures d'ordre interne 201

§ 1. — Perfectionnement de la législation actuelle. 201

N° 1. — Lois de 1901 et de 1903. 201

N° 2. — Lois de 1918 et 1923 (complétées par la loi du
31 décembre 1936) 202

N° 3. — Loi de 1925 (complétée par la loi du 31 décembre
1936) 203

§ 2. — Autres mesures 208

N° 1. — Nominalisation « par persuasion » et allègements
fiscaux 208

N° 2. — Augmentation effective des possibilités de con-
trôle 210

Section II. — Mesures d'ordre externe : la coopération inter-
nationale 214

§ 1. — La position actuelle de la question au point de vue
théorique 214

§ 2. — Les applications pratiques. 218

N° 1. — Convention franco-belge de 1843 218

N° 2. — Accord franco-anglais de 1907 219

N° 3. — Accord franco-monégasque de 1925 219

N° 4. — Accord franco-suédois de 1936 221

N° 5. — Portée de ces accords 224

CONCLUSION 226

BIBLIOGRAPHIE. 229

TABLE ALPHABÉTIQUE. 233

